

657.45
Gun
u

**KESEPAKATAN ANTARA AUDITAN DAN AUDITOR
MENGENAI PENTINGNYA BERBAGAI JENIS INFORMASI
PADA LAPORAN HASIL AUDIT KINERJA
(STUDI EMPIRIS PADA :
BPKP PERWAKILAN PROVINSI JAWA TENGAH)**

TESIS

Diajukan sebagai salah satu syarat
Memperoleh derajat S-2 Magister Sains Akuntansi



Diajukan oleh:

Nama : Irsan Gunawan

NIM : C4C099193

**PROGRAM STUDI MAGISTER SAINS AKUNTANSI
PROGRAM PASCA SARJANA UNIVERSITAS DIPONEGORO
MARET 2005**

PERNYATAAN KEASLIAN TESIS

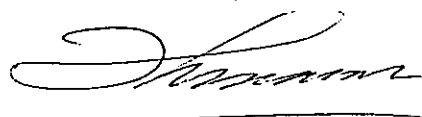
Saya yang bertanda tangan di bawah ini menyatakan sesungguhnya bahwa tesis dengan judul :

KESEPAKATAN ANTARA AUDITAN DAN AUDITOR MENGENAI PENTINGNYA BERBAGAI JENIS INFORMASI PADA LAPORAN HASIL AUDIT KINERJA

(STUDI EMPIRIS PADA :
BPKP PERWAKILAN PROVINSI JAWA TENGAH)

yang disusun untuk melengkapi salah satu persyaratan Memperoleh derajat S-2 Magister Sains Akuntansi Program Pasca Sarjana Universitas Diponegoro Universitas Diponegoro, sejauh yang saya ketahui bukan merupakan duplikasi dari tesis yang sudah dipublikasikan dan atau pernah dipakai untuk mendapatkan gelar kesarjanaan di Lingkungan Universitas Diponegoro maupun perguruan tinggi lain atau instansi lain, kecuali bagi yang sumber informasinya dicantumkan sebagaimana mestinya.

Semarang, 21 Maret 2005



Irsan Gunawan

NIM C4C099193

Tesis berjudul

**KESEPAKATAN ANTARA AUDITAN DAN AUDITOR
MENGENAI PENTINGNYA BERBAGAI JENIS INFORMASI
PADA LAPORAN HASIL AUDIT KINERJA
(STUDI EMPIRIS PADA :
BPKP PERWAKILAN PROVINSI JAWA TENGAH)**

Yang dipersiapkan dan disusun oleh

Irsan Gunawan

Telah dipertahankan di depan Dewan Penguji pada tanggal 29 Maret 2005

Dan telah dinyatakan memenuhi syarat untuk diterima

Pembimbing

Pembimbing Utama/Ketua

DR. Arifin Sabeni M.Com.Hons Akt

Pembimbing/Anggota

Dra. Zulaekha MSi,Akt

Tim Penguji

Prof.Dr.Imam Chozali, MCom Drs. M. Kholiq Mahfud, MSi Drs. Agus Purwanto MSi

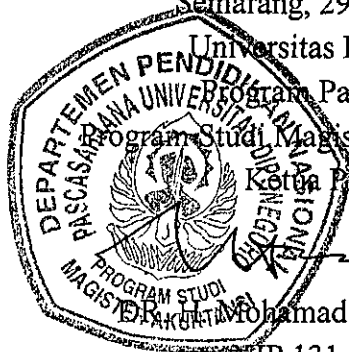
Semarang, 29 Maret 2005

Universitas Diponegoro

Program Pascasarjana

Program Studi Magister Sains Akuntansi

Ketua Program



DR. H. Mohamad Nasir, M Si, Akt

NIP 131 875 458

MOTTO

MEN DO LESS THAN THEY OUGHT
UNLESS THEY DO ALL THAT THEY CAN
Thomas Carlyle

Dedicated to
My Beloved Wife and Children
Mery, Glory, Roby, and Yovy

ABSTRACT

BPKP as one of the Indonesian government internal auditor institutions hasn't roled yet its function as an 'agent for change'. The objective of this study is to investigate the consensus between auditors and auditees on the information items disclosed in performance audit reports, and to identify the level of importance and constructive recommendation of those items. The benefit of this study is to provide input to parties related to performance auditing practices, especially the government internal auditors in order to optimize its function efficiently and effectively through performance auditing.

The methodology applied is statistic, empirical, applied, cross-sectional and non causal study. The analysis technique applied is non parametric test with assistance of SPSS 10.0. Questionnaires were collected by mail or direct survey to respondents. 118 responses or 59% are received from 200 respondents of government auditors in regional and head office of BPKP, crown corporations and government institutions in central java province.

The study reveals that the auditees and the auditors agree for only 6 variables or 15.78% information items disclosed in performance audit reports are important and only 3 variables of them or 7.89% are related to the constructive recommendations. It means that BPKP as internal auditor have not achieved yet their mission to be agent for change, which is consistent with previous research (BPKP, 2000 A dan B).

Key words : The Consensus between auditors and auditees on performance audit substance will enhance 'the agent for change' role of internal auditors.

ABSTRAKSI

BPKP sebagai salah satu Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) belum sepenuhnya berperan sebagai '*agent for change*'. Tujuan penelitian tesis ini adalah untuk menyelidiki kesepakatan antara auditor dan auditan atas jenis-jenis informasi yang diungkapkan dalam laporan audit kinerja, yang kemudian diidentifikasi tingkat pentingnya informasi tersebut serta informasi yang bersifat rekomendasi konstruktif. Manfaat penelitian ini adalah untuk memberikan masukan kepada para pihak terkait dengan praktik-praktik audit kinerja, khususnya APIP, agar dapat mengoptimalkan perannya sebagai *agent for change* melalui audit kinerja secara efisien dan efektif.

Metode penelitian yang diterapkan dalam tesis ini adalah studi statistik, empiris, terapan, lintas seksi, dan non kausal. Teknik analisisnya melalui tes non parametrik dengan bantuan program SPSS 10.0. Kuesioner dikumpulkan melalui surat atau langsung mendatangi responden yang bersangkutan. 118 kuesioner telah terkumpul atau 59% dari 200 kuesioner yang disebarkan kepada auditor BPKP pusat dan daerah, BUMD dan instansi pemerintah daerah di Provinsi Jawa Tengah.

Penelitian ini menemukan bahwa auditan dan auditor sepakat bahwa hanya 6 variabel atau 15,78% dari 38 jenis informasi hasil audit kinerja yang diuji adalah penting; dan hanya 3 diantaranya atau 7,89% merupakan informasi yang terkait dengan rekomendasi konstruktif. Dengan demikian, BPKP sebagai auditor intern belum sepenuhnya dapat mencapai misinya sebagai *agent for change*, yang konsisten dengan hasil penelitian sebelumnya (BPKP, 2000 A dan B).

Kata Kunci : Kesepakatan antara auditor dan auditan atas substansi audit kinerja akan meningkatkan peran auditor intern sebagai *agent for change*.

KATA PENGANTAR

Puji syukur saya panjatkan tiada henti-hentinya kepada Tuhan Yang Maha Kuasa, Sumber Segala Kuasa dan Sumber Segala Yang Hidup atas segala anugerahNya dalam hidup ini, sehingga pada kesempatan ini saya dapat menyelesaikan penelitian tesis ini, sebagai salah satu syarat untuk menyelesaikan pendidikan Program Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro Semarang.

Ucapan terima kasih saya sampaikan kepada seluruh jajaran dan dosen Program Studi Magister Sains Akuntansi, khususnya Ketua Program Bapak Dr. H. Mohamad Nasir, MSi, Akt., yang telah memberikan bekal ilmu dan kesempatan serta dorongan untuk menyelesaikan pendidikan S-2 saya ini. Lebih khusus lagi saya ucapkan terima kasih kepada Bapak Dr. Arifin Sabeni M.Com.Hons Akt dan Ibu Dra. Zulaekha MSi, Akt yang tanpa lelah dan tanpa bosan telah membimbing saya dalam penyusunan tesis ini sampai selesai.

Ucapan terima kasih juga saya sampaikan kepada pimpinan BPKP yang telah mengijinkan saya untuk melanjutkan studi S-2 di Universitas Diponegoro, serta memfasilitasi bahan-bahan yang saya butuhkan dalam penyusunan tesis ini. Demikian juga saya ucapkan terima kasih kepada Kepala Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Tengah beserta staff, yang telah memfasilitasi saya dalam penyelesaian tesis ini, terutama Ibu Dra Hj. Sri Yamti MSi Akt yang juga telah sangat mendorong saya untuk menyelesaikan pendidikan S-2 ini.

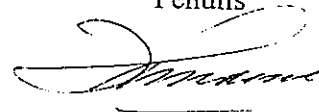
Tentunya saya tidak lupa juga mengucapkan terima kasih kepada Sdr Adi Tranggono Akt dan Johnson Pakpahan Msi, Akt, staf BPKP, yang telah banyak memfasilitasi saya dalam pemrosesan data dengan program SPSS. Demikian juga dengan

staf saya di Direktorat Pengawasan Produksi dan Sumber Daya Alam BPKP, saya ucapkan terima kasih karena telah ikut juga direpotkan dalam penyelesaian tesis saya ini.

Last but not least, saya ucapkan terima kasih kepada keluarga saya terkasih, Mery istriku, Glory, Roby dan Yovy anak-anakku, yang telah dengan sabar dan penuh pengertian mendorong saya untuk menyelesaikan tesis ini, serta saya ambil waktunya untuk mengikuti pendidikan S-2 ini.

Semoga semua kebbaikannya mendapatkan balasan dari Allah Bapa Yang Maha Kuasa, dan akhirnya mudah-mudahan hasil penelitian tesis ini dapat bermanfaat bagi semua pihak yang berkepentingan, khususnya yang terkait dengan pengembangan audit kinerja di masa datang, terutama di BPKP.

Penulis



Irsan Gunawan

DAFTAR ISI

| | Halaman |
|--------------------------------------------------------|-------------|
| HALAMAN JUDUL..... | i |
| SURAT PERNYATAAN KEASLIAN..... | ii |
| HALAMAN PENETAPAN PANITIA PENGUJI..... | iii |
| HALAMAN PERSETUJUAN PANITIA PENGUJI TESIS | iv |
| HALAMAN MOTTO DAN PERSEMBAHAN..... | v |
| ABSTRACT..... | vi |
| ABSTRAKSI | vii |
| KATA PENGANTAR..... | viii |
| HALAMAN DAFTAR ISI | x |
| HALAMAN DAFTAR TABEL..... | xiii |
| HALAMAN DAFTAR GAMBAR..... | xiv |
| HALAMAN DAFTAR LAMPIRAN..... | xv |
| BAB 1. PENDAHULUAN | 1 |
| 1.1 Latar Belakang Masalah | 1 |
| 1.2 Rumusan Masalah | 5 |
| 1.3 Tujuan Penelitian | 6 |
| 1.4 Manfaat Penelitian | 7 |
| 1.5 Sistematika Penulisan | 8 |

| | |
|-----------------------------------------------------------------|-----------|
| BAB 2. TINJAUAN PUSTAKA | 11 |
| 2.1 Telaah Teori | 11 |
| A. Peran Auditor Intern Sebagai <i>Agent for Change</i> | 11 |
| B. Audit Kinerja (<i>Performance Auditing</i>) | 18 |
| 2.2 Kerangka Konseptual | 27 |
| 2.3 Hipotesis Penelitian | 28 |
| BAB 3. METODE PENELITIAN | 29 |
| 3.1 Desain Penelitian | 29 |
| 3.2 Populasi dan Sampling Penelitian | 31 |
| 3.3 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel | 33 |
| 3.4 Instrumen Penelitian | 37 |
| 3.5 Lokasi dan Waktu Penelitian | 38 |
| 3.6 Prosedur Pengumpulan Data | 39 |
| 3.7 Teknik Analisis | 40 |
| BAB 4. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN | 46 |
| 4.1 Data Penelitian | 46 |
| 4.2 Hasil Penelitian | 49 |
| 4.3 Pembahasan | 59 |
| BAB 5. KESIMPULAN DAN SARAN | 66 |
| 5.1. Kesimpulan | 66 |
| 5.2 Saran | 68 |

| | |
|-------------------------------------------------------------------------|-----------|
| DAFTAR PUSTAKA | 70 |
| LAMPIRAN-LAMPIRAN | 74 |
| 1. Kuesioner Penelitian..... | 74 |
| 2. Pengujian <i>Reliability</i> | 83 |
| 3. Pengujian <i>Non Response Bias</i> | 91 |
| 4. Pengujian Mann-Whitney..... | 93 |
| 5. . Variabel Jenis Informasi Penting (Skor Rata-Rata ≥ 4)..... | 97 |
| 6 Jenis Informasi Yang disepakati Penting Oleh Auditor dan Auditan..... | 104 |

DAFTAR TABEL

| | Halaman |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| TABEL 3.1 Kerangka Sampel Atas Populasi Auditor Dan Auditan..... | 32 |
| TABEL 3.2 Variabel Jenis Informasi Pada Laporan Hasil Audit Kinerja. | 34 |
| TABEL 4.1. Rincian Penerimaan Dan Pengembalian Kuesioner..... | 45 |
| TABEL 4.2. Unit Kerja Responden Auditan..... | 46 |
| TABEL 4.3. Unit Kerja Responden Auditor..... | 47 |
| TABEL 4.4. Klasifikasi Auditor Menurut Jabatan Dan Organisasi..... | 48 |
| TABEL 4.5. Hasil Pengujian Keandalan Data..... | 49 |
| TABEL 4.6. Variabel Jenis Informasi Yang Signifikan Perbedaannya antara auditor dan auditan dalam skor skala likertnya..... | 51 |
| TABEL 4.7. Variabel Jenis Informasi Yang Signifikan Perbedaannya Antara Auditor Pusat dan Daerah dalam skor skala likertnya | 52 |
| TABEL 4.8. Variabel Jenis Informasi Yang Signifikan Perbedaannya Antara Auditor dan Auditan, Diantara Auditor atau Auditan Itu Sendiri dalam skor skala likertnya. | 53 |
| TABEL 4.9. Nilai Rata-Rata ≥ 4 Untuk 9 Variabel Penting/Sangat Penting Menurut Auditor..... | 54 |
| TABEL 4.10. Nilai Rata-Rata ≥ 4 Untuk 17 Variabel Penting/Sangat Penting Menurut Auditan..... | 54 |
| TABEL 4.11. Nilai Rata-Rata ≥ 4 Untuk Variabel Penting/Sangat Penting Menurut Gabungan Auditan Dan Auditor..... | 55 |
| TABEL 4.12. Variabel Jenis Informasi Disepakati Penting/Sangat Penting Oleh Auditan Dan Auditor..... | 57 |

DAFTAR GAMBAR

| | | |
|------------|--------------------------------------|----|
| Gambar 2.1 | Kerangka Konseptual Penelitian | 26 |
|------------|--------------------------------------|----|

DAFTAR LAMPIRAN

| | Halaman |
|-------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| Lampiran 1 Kuesioner Penelitian..... | 74 |
| Lampiran 2 Pengujian <i>Reliability</i> | 83 |
| Lampiran 3 Pengujian <i>Non Response Bias</i> | 91 |
| Lampiran 4 Pengujian Mann-Whitney..... | 93 |
| Lampiran 5 Variabel Jenis Informasi Penting (Skor Rata-Rata ≥ 4).... | 97 |
| Lampiran 6 Jenis Informasi Yang disepakati Penting Oleh Auditor dan Auditan..... | 104 |

BAB 1

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Masalah

Pengawasan merupakan salah satu fungsi manajemen yang sangat diperlukan untuk menilai kinerja suatu organisasi atau instansi. Dengan kinerja yang baik, suatu organisasi Instansi Pemerintah, termasuk BUMN/D, dapat mempertahankan keberadaannya dan meningkatkan kontribusinya bagi negara. Di lain pihak, rekomendasi instansi pengawasan harus dapat mendorong organisasi/instansi yang diawasi untuk selalu berusaha melakukan perbaikan-perbaikan kinerjanya dan bahkan dapat melakukan penyesuaian dengan cepat terhadap perubahan lingkungan kegiatannya yang sering terjadi saat ini.

Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), sebagai salah satu lembaga Aparatur Pengawasan Intern Pemerintah (APIP), seharusnya dapat berperan banyak dalam menyediakan informasi yang berguna bagi pihak manajemen, khususnya melalui laporan hasil audit kinerja (*performance audit*), guna memperbaiki/meningkatkan kinerja manajemen auditan (*auditee*).

Sesuai dengan Keppres 103 Tahun 2001 dan Keppres 9 tahun 2004, BPKP mempunyai tugas pemerintahan di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan, termasuk melaksanakan pengawasan terhadap penyelenggaraan pemerintahan di daerah yang kewenangannya masih melekat pada Pemerintah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, yang meliputi pengawasan terhadap semua

penerimaan dan pengeluaran Pemerintah Pusat maupun Pemerintah Daerah, serta melakukan pengawasan terhadap Badan Usaha Milik Negara/Daerah (BUMN/D) dan badan usaha lainnya, yang seluruh atau sebagian kekayaannya dimiliki Pemerintah Pusat dan Daerah (Negara).

Dalam merealisasikan tugas pengawasan tersebut, BPKP telah melaksanakan berbagai macam jenis audit/evaluasi, antara lain: *financial audit*, *operational audit* atau *performance audit* (audit kinerja), *comprehensive audit*, pemeriksaan serentak, *Post Audit*, Audit Aspek Strategis, Evaluasi LAKIP (Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah), Evaluasi atas Program, Audit Investigatif atas indikasi Korupsi, Kolusi dan Nepotisme (KKN) termasuk bantuan audit investigatif dalam rangka kerja sama dengan Kejaksaan Agung RI, Kepolisian RI, Komisi Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.

Meskipun BPKP selama ini telah melaksanakan fungsinya dengan menerapkan berbagai jenis audit/evaluasi tersebut, namun diidentifikasi melalui penelitian BPKP (BPKP, 2000 A), bahwa informasi yang diberikan kepada *user* (auditan/evaluatan) belum sepenuhnya memenuhi kebutuhan mereka. Meskipun demikian, tidak berarti BPKP sama sekali tidak dapat melaksanakan perannya, sebab berdasarkan penelitian ini ternyata beberapa informasi tertentu yang dibutuhkan *user* sudah dapat disajikan oleh BPKP. Namun, dari informasi tertentu yang dapat disajikan oleh BPKP tersebut, menunjukkan bahwa peran BPKP masih lebih banyak menjelma sebagai *watchdog* ketimbang sebagai *agent for change*. Materi/substansi yang dilaporkan BPKP dalam

hasil auditnya masih banyak menyajikan informasi yang berhubungan dengan ketaatan pada hukum dan peraturan, masalah yang berhubungan dengan tender, prosedur pengelolaan, pencapaian target fisik. Padahal keinginan nyata pengguna laporan hasil audit BPKP yang terungkap dalam penelitian tersebut adalah informasi yang bernuansa strategis dan dapat memperbaiki kinerja masa depan. Laporan hasil audit yang paling sesuai untuk memenuhi keinginan pengguna tersebut adalah audit operasional atau audit kinerja.

Hasil penelitian lain BPKP, yang terkait dengan keberhasilan BPKP dalam memberikan informasi yang bernuansa strategis dan dapat memperbaiki kinerja masa depan, adalah penelitian terhadap keberhasilan audit operasional (BPKP, 2000 B). Dalam penelitian ini terungkap bahwa audit operasional atau audit kinerja (*performance audit*) yang telah diimplementasikan BPKP sejak tahun 1979, ternyata masih rendah tingkat keberhasilannya¹, yang dalam penelitian tersebut diukur dari persentase tindak lanjut temuan/rekomendasi dan jenis temuan yang berulang pada periode 1 sampai dengan 3 tahun kemudian. Hal ini menguatkan pernyataan pada penelitian sebelumnya (BPKP, 2000 A), bahwa BPKP belum dapat menjadi *agent for change* atau dengan perkataan lain belum dapat sepenuhnya mencapai Visi dan Misi yang ditetapkan dalam *blueprint* BPKP, yaitu menjadi katalisator pembaharuan manajemen Pemerintah melalui pengawasan yang profesional, khususnya melalui audit operasional atau audit kinerja.

¹ Rendahnya persentase keberhasilan ini dibandingkan dengan standar keberhasilan yang ditetapkan oleh peneliti berdasarkan *judgement*nya, yaitu 80%. Perlu kami informasikan, bahwa standar keberhasilan yang ditetapkan oleh BPKP dalam evaluasi program PKPS-BBM adalah 55%, yang juga berdasarkan *judgement* cukup valid.

Masyarakat masih sering mengeluh mengenai kinerja buruk aparaturnya pemerintah, yang tidak efisien, ekonomis dan efektif (3E), serta korup. Padahal di lain pihak, rekomendasi BPKP untuk perbaikan kinerja auditan/evaluasi melalui audit operasional meningkat setiap tahunnya, bahkan banyak sekali yang dilanjutkan dengan audit investigatif untuk *dimejahijaukan* dan dipidana.

Dengan demikian, dapat diperkirakan adanya *research gap*, yaitu:

- 1) jenis-jenis informasi hasil pengawasan yang diberikan BPKP (auditor) sebagai *agent for change* (dan bukan hanya sebagai *watchdog* semata), mungkin tidak selaras dengan kebutuhan pengguna/auditan (instansi pemerintah) dalam meningkatkan kinerjanya atau meningkatkan 3Enya.
- 2) Ketidakselarasan tersebut antara lain dapat diungkap melalui penelitian terhadap kesepakatan (*consensus*) antara auditan dan auditor mengenai tingkat pentingnya berbagai jenis informasi tersebut.

Hal inilah yang melatarbelakangi penelitian ini, dengan studi empiris pada BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Tengah. Penelitian ini juga dipersempit hanya terkait dengan audit operasional atau audit kinerja (*performance audit*), karena secara teoritis merupakan jenis audit yang paling cocok bagi auditor sebagai *agent for change*. Tujuan audit semacam ini adalah untuk membantu manajemen mengidentifikasi kelemahan dan memberi rekomendasi konstruktif guna perbaikan kelemahan tersebut sebelum berdampak merugikan keuangan auditan bersangkutan. Di samping itu, rekomendasi konstruktif auditor dalam laporan hasil audit kinerja merupakan informasi yang lebih

bersifat sukarela untuk dilaksanakan (*voluntary*) karena memerlukan sikap kooperatif auditan untuk melaksanakannya, ketimbang audit investigatif atau audit keuangan/evaluasi lainnya yang menghasilkan rekomendasi auditor sebagai *watchdog*, yang lebih “memaksa” auditan (*mandatory*) untuk melaksanakannya. Sifat rekomendasi auditor pada audit kinerja yang bersifat *voluntary* tersebut membuat penelitian ini menjadi cukup valid, karena auditan diharapkan dapat memberikan pendapatnya dengan lebih independen, ketimbang rekomendasi/saran yang bersifat *mandatory* pada jenis audit lainnya.

1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan *research gap* berupa ketidakselarasan antara kebutuhan auditan dan kemampuan auditor menyediakan informasi yang berguna pada laporan hasil audit kinerjanya, maka dapat dirumuskan beberapa masalah yang terkait dengan masalah tersebut, yaitu:

- 1) Apakah berbagai jenis informasi hasil audit kinerja telah digunakan secara efektif, baik bagi manajemen auditan dalam rangka meningkatkan kinerjanya, maupun auditor yang bertujuan membantu manajemen auditan meningkatkan kinerjanya?
- 2) Untuk mengetahui efektivitas penggunaan informasi audit kinerja tersebut, perlu diketahui tingkat pentingnya berbagai jenis informasi dalam laporan hasil audit kinerja, baik bagi auditor maupun auditan.
- 3) Untuk mengetahui tingkat pentingnya berbagai jenis informasi tersebut, perlu diketahui:

- (1) Variabel-variabel jenis informasi apa saja yang umumnya disajikan dalam laporan hasil audit kinerja ?
- (2) Apakah auditan menganggap penting berbagai variabel jenis informasi tersebut, berdasarkan sering/tidaknya informasi tersebut digunakan sebagai dasar pengambilan keputusannya ?
- (3) Apakah auditor menganggap penting berbagai jenis informasi yang disajikan dalam laporan hasil audit kinerja, berdasarkan sering/tidaknya auditor menemukan kelemahan manajemen yang terkait dengan informasi tersebut dalam laporan hasil audit kinerja ?
- (4) Bagaimana tingkat kesepakatan (consensus) antara auditan dan auditor mengenai pentingnya berbagai jenis informasi pada laporan hasil audit kinerja ?

1.3. Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian adalah:

- 1) Mengidentifikasi derajat/tingkat pentingnya berbagai jenis informasi dalam laporan hasil audit kinerja menurut auditan dan auditor.
- 2) Menganalisis apakah ada kesepakatan antara auditan dan auditor mengenai pentingnya berbagai jenis informasi tersebut. Kesepakatan menunjukkan adanya jenis-jenis informasi yang disepakati penting oleh kedua belah pihak tersebut. Bila tidak sepakat atau rendah kesepakatannya berarti ada sesuatu yang salah dalam melakukan audit kinerja tersebut, yang perlu diteliti sebab-sebabnya dalam penelitian selanjutnya.

1.4. Manfaat Penelitian

Manfaat penelitian ini secara umum adalah untuk memberikan masukan kepada pihak-pihak terkait, khususnya institusi audit intern, baik institusi pemerintahan maupun non pemerintahan, tentang hal-hal apa saja yang sudah dicapai dari pelaksanaan audit kinerja, baik kelemahan maupun kelebihanannya, sebagai dasar kajian ulang atas pengelolaan audit kinerja agar lebih berdayaguna dan berhasil guna.

Sedangkan secara khusus, penelitian ini bermanfaat untuk membuat audit kinerja dapat dilakukan dengan lebih tersistem terhadap berbagai jenis informasi yang disepakati penting oleh auditan dan auditor, serta ditemukan metode dan teknik audit kinerja yang lebih fokus dalam mengidentifikasi informasi tersebut, sehingga berbagai jenis informasi yang disajikan dalam laporan hasil audit kinerja ini mempunyai nilai tambah bagi auditan dalam meningkatkan kinerjanya. Sebaliknya, auditor intern dapat lebih melaksanakan perannya sebagai *agent for change* dan bukan sekedar sebagai *watchdog*.

Disamping itu, penelitian ini juga diharapkan dapat menyadarkan manajemen auditan, bahwa audit kinerja lebih banyak ditujukan untuk membantunya mengidentifikasi kelemahan dan memberi rekomendasi perbaikan atas kelemahan tersebut, ketimbang mencari-cari kesalahan manajemen/penyimpangan yang dilakukannya. Dengan adanya kesadaran ini, maka tingkat kooperatif auditan terhadap

audit kinerja ini semakin tinggi, yang berikutnya akan meningkatkan efektivitas hasil audit kinerja.

Penelitian ini juga diharapkan dapat menjadi *trigger* bagi penelitian selanjutnya di bidang audit kinerja atau audit operasional di Indonesia ini, baik di sektor pemerintahan maupun swasta, mengingat masih rendahnya respons auditan terhadap audit kinerja ini, karena masih menganggap auditor itu sebagai *bloodhounds* ketimbang *agent for change* (BPKP, 2000 A).

Dengan penelitian ini diharapkan juga sumberdaya auditor dapat lebih efisien dan efektif digunakan dalam melakukan audit kinerja tersebut, yaitu dapat lebih fokus terhadap jenis-jenis informasi yang oleh kedua belah pihak (auditan dan auditor) disepakati sebagai informasi yang sangat penting untuk meningkatkan kinerja instansi pemerintah. Bila dalam penelitian ini terbukti bahwa kesepakatan (*consensus*) antara Pengguna (Auditan) dan Pemberi Informasi (Auditor) tentang pentingnya berbagai jenis informasi yang disajikan dalam laporan hasil audit kinerja tersebut adalah rendah, khususnya dalam jumlah jenis informasi yang disepakati penting oleh kedua belah pihak tersebut, maka dapat dilanjutkan dengan penelitian selanjutnya untuk mengidentifikasi sebab-sebabnya.

1.5. Sistematika Penulisan

Tesis yang terdiri atas 5 bab ini mempunyai sistematika sebagaimana diuraikan berikut ini.

Dalam Bab 1 Pendahuluan diuraikan latar belakang masalah, rumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, dan sistematika penulisan. Dalam latar belakang masalah diuraikan adanya *research gap*. Atas dasar itu ditetapkan rumusan masalahnya, yaitu adanya ketidakselarasan antara jenis informasi yang diberikan auditor dengan kebutuhan auditan, khususnya yang terkait dengan audit kinerja sebagai sarana auditor menjalankan perannya sebagai *agent for change*. Penelitian ini ditujukan untuk mengetahui sampai sejauh mana tingkat kesepakatan auditor dan auditan mengenai berbagai jenis informasi yang disajikan dalam laporan hasil audit kinerja, serta jenis-jenis informasi mana yang paling penting dari seluruh informasi tersebut, khususnya yang berupa saran konstruktif untuk auditan meningkatkan kehematan, dayaguna dan hasilguna kegiatannya. Dari hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan masukan mengenai efektivitas audit kinerja selama ini sebagai alat bagi auditor dalam menjalankan perannya sebagai konsultan atau katalisator bagi peningkatan kinerja manajemen.

Dalam Bab 2 Tinjauan Pustaka diuraikan telaah teori, kerangka konseptual dan hipotesis penelitian. Dalam telaah teori diuraikan definisi-definisi mengenai istilah audit kinerja serta pengertian konsep auditor intern sebagai *agent for change* dan bukan sekedar *watchdog*. Pemikiran teoritis penelitian ini juga telah digambarkan secara ringkas dalam suatu gambar ringkas. Demikian juga telah digambarkan apa yang menjadi dugaan atau hipotesis dalam penelitian ini yang harus diuji melalui metodologi penelitian tertentu yang diuraikan pada bab selanjutnya.

Dalam Bab 3 Metodologi Penelitian diuraikan metode-metode apa yang digunakan dalam rangka membuktikan hipotesis yang ditetapkan, meliputi desain penelitian, populasi dan sampling penelitian, variabel penelitian dan definisi operasional variabel, instrumen penelitian, lokasi dan waktu penelitian, prosedur pengumpulan data, serta teknik analisis.

Dalam Bab 4 Hasil Penelitian dan Pembahasan diuraikan data penelitian, hasil penelitian dan pembahasan. Dalam data penelitian diuraikan berbagai hal terkait data responden, untuk menggambarkan sampai sejauh mana kualitas dan kuantitas responden penelitian ini. Hasil penelitian menganalisis hasil-hasil pengujian yang telah dilaksanakan melalui metode penelitian yang telah dijelaskan pada bab sebelumnya. Sedangkan dalam sub bab pembahasan diuraikan mengenai perbandingan hasil penelitian tesis ini dengan penelitian sejenis sebelumnya, serta konsistensi hasil penelitian ini dengan acuan teori dan implikasi penelitian ini terhadap teori dan praktik audit kinerja dan penelitian mendatang.

Dalam Bab 5 Simpulan dan Saran diuraikan mengenai sintesa dari pembahasan penelitian tesis ini, yang pada intinya apakah telah menjawab rumusan masalah dan tujuan penelitian tesis ini, yaitu adanya ketidakselarasan antara jenis informasi yang diberikan auditor dengan kebutuhan auditan dalam audit kinerjanya, dan derajat kesepakatan auditor dan auditan mengenai berbagai jenis informasi yang disajikan dalam laporan hasil audit kinerja., serta jenis-jenis informasi mana yang disepakati paling penting dari seluruh informasi tersebut.

BAB 2

TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Telaah Teori

A. Peran Auditor Intern Sebagai *Agent for Change*

Venables dan Impey menyatakan bahwa auditor adalah '*a watchdog not a bloodhound*'. Sebagai *watchdog*, lembaga auditor intern mempunyai peran melakukan pelayanan terhadap manajemen. Fungsi ini dibentuk untuk melakukan fungsi monitoring kinerja dalam rangka mendorong pencapaian rencana dan target-target yang ditetapkan. Dalam peran ini tugas auditor intern yang paling dominan adalah melakukan tugas-tugas pengecekan (*checking*) atas ketaatan pelaksanaan kinerja terhadap instruksi-instruksi atau standar yang ditetapkan. Peran lain lembaga auditor intern selain sebagai *watchdog* tersebut adalah sebagai *agent for change*. Dalam peran ini lembaga auditor intern dapat menjelma sebagai konsultan manajemen, evaluator atau katalisator. Dalam peran tersebut, auditor harus mengantisipasi setiap perubahan lingkungan auditan, termasuk di dalamnya adalah perubahan tujuan, perubahan struktur organisasi, perubahan sumber daya. Perubahan-perubahan ini biasanya mengakibatkan perubahan dalam sistem dan prosedur. Dengan demikian, auditor diharapkan mampu menginformasikan pengaruh setiap perubahan dalam rangka mengefektifkan pelaksanaan sistem pengendalian manajemen dan ketaatan yang efektif (BPKP, 2000 A, h. 4 dan 5).

Lawrence B. Sawyer (1996) menyatakan :

“internal auditing is a systematic, objective appraisal by internal auditors of diverse operations and controls within an organization to determine whether: (1) financial and operating information is accurate and reliable, (2) risks to the enterprise are identified and minimized, (3) external regulations and acceptable internal policies and procedures are followed, (4) satisfactory operating criteria are met, (5) resources are used efficiently and economically, and (6) the organization's objectives are effectively achieved – all for the purpose of assisting members of the organization in the effective discharge of their responsibilities”.

Dari definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa auditor intern mempunyai peran ganda, yaitu tidak hanya sebagai *watchdog*, yang meyakinkan pimpinan bahwa anggota-anggota organisasi telah melaksanakan tanggungjawabnya sesuai dengan kriteria yang ditetapkan, melainkan juga sebagai *agent for change*, yang membantu anggota-anggota organisasi dalam melaksanakan tugas sesuai tanggungjawabnya masing-masing.

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI, 2001, p. 4) menyatakan bahwa peran dan tanggungjawab auditor intern sebagai bagian dari pengendalian intern organisasi pemerintahan adalah : *“to audit an organization's internal control policies, practices and procedures, to assure that controls are adequate to achieve the organization's mission”*. Di samping itu, dalam publikasi yang sama (INTOSAI, 2001, p. 2), disebutkan beberapa peran dan tanggungjawab auditor intern dalam rangka menetapkan dan memelihara pengendalian intern yang efektif, yang diantaranya dapat diklasifikasikan sebagai *agent for change* guna membantu anggota-anggota organisasi menjadi lebih Efisien, Ekonomis dan Efektif (3E). Peran dan tanggung jawab tersebut adalah:

- *Perform audits of operations.* Dengan melaksanakan audit atas kegiatan-kegiatan ini, berarti auditor intern harus masuk ke area audit non keuangan yang jauh lebih luas ketimbang area audit keuangan. Dalam audit keuangan, titik tolaknya adalah penerimaan dan pengeluaran uang terkait dengan kegiatan apa (*follow the money*). Sedangkan dalam audit atas kegiatan-kegiatan, titik tolaknya adalah kegiatan-kegiatan yang diidentifikasi mengandung kelemahan yang dapat mengakibatkan ketidakefisienan, ketidakekonomisan dan ketidakefektifan (3E). Meskipun audit atas kegiatan-kegiatan tersebut titik tolaknya adalah risiko dan bukan *follow the money*, namun temuan-temuan (findings) nya, khususnya yang terkait dengan ketidakefisienan dan ketidakekonomisan suatu kegiatan, umumnya dikaitkan dengan jumlah uang, baik penghematan atau penyelamatan kerugian pengeluaran keuangan, maupun peningkatan pendapatan/penerimaan keuangan instansi yang bersangkutan.
- *"Advise management on areas at risk.* Berbeda dengan auditor ekstern yang umumnya berperan memberikan opini keseluruhan terhadap kewajaran laporan keuangan (*general audit*), maka auditor intern memberikan nasehat/rekomendasi kepada pihak manajemen auditan hanya terhadap kegiatan-kegiatan tertentu yang paling berisiko mengandung kelemahan (*Performance Audit*).
- *Recommend ways to improve operations and strengthen controls.* Konsekuensinya sebagai penasehat manajemen, auditor intern harus dapat memberikan rekomendasi

mengenai cara-cara untuk memperbaiki operasi/kegiatan manajemen yang diauditnya, dan rekomendasi untuk memperkuat kendali-kendali manajemen.

Dalam kata pengantar (*foreword*) buku *Standards For Internal Audit* yang diterbitkan oleh *Office Of The Comptroller Canada* (1982), dinyatakan:

"Today, internal auditing is considered to be an essential tool of management which functions by independently reviewing and evaluating the the effectiveness of other controls as a service to management. This modern concept of internal auditing indicates that the emphasis has shifted from dealing primarily with accounting and financial matters to any area of the entire organization where protective and constructive service to management can be provided".

Dari kutipan di atas dapat diambil kesimpulan bahwa audit intern berperan ganda, yaitu sebagai *watchdog*, yang melaksanakan fungsi *protective*, dan sebagai *agent for change*, yang melaksanakan fungsi *constructive*, yang seluruhnya dimaksudkan untuk membantu manajemen auditan yang bersangkutan.

Ismail Mohamad (2001) menyatakan:

"pengawasan intern tidak hanya dilakukan pada saat akhir proses manajemen saja, tetapi berada pada setiap tingkatan proses manajemen. Perubahan paradigma pengawasan intern yang telah meluas dari sekedar *watchdog* (menemukan penyimpangan) ke posisi yang lebih luas, yaitu pada efektivitas pencapaian misi dan tujuan organisasi, mendorong pelaksanaan pengawasan ke arah pemberian nilai tambah yang optimal. Pengawasan intern diharapkan tidak hanya menggunakan pendekatan *single loop learning*, akan tetapi lebih kepada *double loop learning*. Artinya tidak hanya melakukan pengujian atas realisasi yang dicapai dibandingkan dengan dengan rencana yang telah ditetapkan, tetapi juga mempertimbangkan dan memberdayakan sistem pengendalian intern yang ada pada organisasi, sehingga dapat terjadi pengawasan yang terintegrasi antara pencegahan dan penindakan secara terus menerus dalam menanggulangi dan mencegah praktek-praktek KKN, serta menutup celah-celah yang membuka peluang bagi tindakan yang merugikan organisasi serta menghambat pencapaian misi dan tujuan organisasi".

Berdasarkan uraian para pakar mengenai peran audit intern tersebut di atas, dapat disimpulkan bahwa pada dasarnya apa yang dilakukan oleh lembaga auditor intern sebagai *agent for change* adalah upayanya untuk menyajikan informasi yang akan digunakan oleh manajemen auditan dalam proses pengambilan keputusan/kebijaksanaan. Pengambilan keputusan tersebut merupakan langkah penting agar pelaksanaan kegiatan tetap sesuai dengan tujuan semula.

Namun demikian, hasil penelitian sebelumnya telah mengungkapkan bahwa peran audit intern sebagai *agent for change*, khususnya di pemerintahan, belum dapat sepenuhnya memenuhi kebutuhan pengguna. Penelitian-penelitian yang terkait dengan audit intern yang belum dapat sepenuhnya berperan sebagai *agent for change*, terungkap pada penelitian BPKP sebagai salah satu Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP), antara lain:

- 1) Penelitian mengenai "Informasi Objek Pemeriksaan BUMN/D yang dibutuhkan oleh Pengguna Laporan Hasil Audit BPKP". Penelitian ini telah mengindikasikan berbagai kebutuhan informasi auditan yang diharapkan dapat diungkapkan dalam Laporan Hasil Audit BPKP. Penelitian ini menyimpulkan masih adanya informasi relevan yang berguna bagi pengambilan keputusan oleh manajemen auditan (BUMN/D) yang belum diungkapkan dalam Laporan Hasil Audit BPKP (BPKP, 2000 A h.2).
- 2) Penelitian mengenai "Kemampuan BPKP Memenuhi Kebutuhan User ; Antara *watchdog* dan *Agent for change*" (BPKP, 2000 A). Hasil penelitian ini

menyimpulkan bahwa hampir semua kelompok jenis informasi mempengaruhi secara signifikan terhadap tingkat keterpakaian laporan hasil audit BPKP, namun demikian diakui bahwa informasi yang disajikan dalam Laporan Hasil Audit BPKP tidak sepenuhnya dapat memenuhi kebutuhan *user/auditan* dalam rangka pengambilan keputusan.

- 3) Penelitian Mengenai "Pelaksanaan Pemeriksaan Operasional Atas Proyek-Proyek Pembangunan Oleh BPKP" (BPKP, 1991/1992)". Penelitian ini mengungkapkan kurang tercapainya tujuan pokok audit operasional atau audit kinerja yang seharusnya menekankan pada aspek 3E (efisiensi, ekonomis dan efektivitas) bukan sekedar pada aspek ketaatan dan keuangan. Dalam penelitian ini diungkapkan juga mengenai kendala teknis yang dihadapi dalam pelaksanaan audit operasional atau audit kinerja, yaitu : terbatasnya hari pemeriksaan, kurangnya tenaga pemeriksa yang kompeten, kurang lengkapnya peraturan tentang auditan, kurangnya aktivitas pengawas, dan terbatasnya anggaran.
- 4) Penelitian mengenai : "Audit Operasional sampai dengan saat ini; sebuah perjalanan yang sangat panjang" (BPKP, 2000 B). Hasil penelitian ini menyimpulkan bahwa hasil audit operasional belum memberikan hasil yang memadai ditinjau dari segi *outputnya*, antara lain berdasarkan temuan penelitian sebagai berikut :
 - (1) Masih rendahnya persentase tindak lanjut temuan/rekomendasi
 - (2) Masih banyaknya temuan yang berulang pada periode 1 sampai dengan 3 tahun kemudian.

- (3) Laporan Hasil Audit Kinerja sebagian besar melaporkan ketidaktaatan terhadap ketentuan/peraturan perundang-undangan yang berlaku, dan masalah yang dilaporkan lebih kepada masalah keuangan ketimbang peningkatan kinerja (3E).
 - (4) Kompetensi auditor operasional/audit kinerja menunjukkan tingkat yang rendah .
 - (5) Kendala teknis audit, seperti : ketidakcukupan hari pemeriksaan, tahap survai pendahuluan tidak dilakukan, kompleksitas kegiatan auditan yang harus dipelajari/difamiliarisasi dengan cepat, kurang dukungan data/informasi terkait dengan kinerja tersebut, pemantauan tindak lanjut yang tidak lancar.
- 5) Penelitian mengenai "Evaluasi Atas Kecukupan Informasi Hasil Audit BPKP terhadap Proyek Berbantuan Luar Negeri" (BPKP, 2001). Hasil penelitian ini menyimpulkan bahwa pengguna laporan dan masyarakat umum menginginkan informasi yang lebih luas, misalnya menyangkut e fektivitas kegiatan atau proyek, nilai guna atau kinerja (*outcome*) kegiatan proyek yang terkait dengan pencapaian tujuan mendasar kegiatan atau proyek. Dalam penelitian ini disarankan agar pada masa mendatang, kegiatan untuk menilai keberhasilan suatu kegiatan atau proyek berbantuan luar negeri tidak semata didasarkan pada audit keuangan, namun juga evaluasi secara lebih luas dan mendasar, sehingga mampu mengungkapkan tingkat pencapaian tujuan atau kinerja yang telah ditetapkan sebagai tujuan mendasar kegiatan atau proyek. Dikembangkannya evaluasi sebagai sarana untuk menilai keberhasilan dan ketidakberhasilan kegiatan atau proyek adalah sejalan dengan visi dan misi BPKP yang akan lebih memposisikan diri sebagai penilai (evaluator), yang

dalam langkah konkritnya telah diwujudkan dalam pembentukan Gugus Tugas Audit Kinerja (*Performance Audit Taskforce*) yang berorientasi pada persiapan sumberdaya manusia yang kompeten dan kapabel melaksanakan evaluasi. Berkaitan dengan penelitian ini, Puslitbang B PKP telah menerbitkan buku "Pengantar Bagi Evaluator di Lingkungan Audit Pemerintah" (BPKP, 2000 C).

Perlu juga diinformasikan bahwa setiap saran perbaikan dalam hasil penelitian tersebut di atas telah ditindaklanjuti dalam rangka meningkatkan peran BPKP sebagai *agent for change* melalui audit/evaluasi yang dilakukannya, bahkan pada perkembangan terakhir (2005) telah menjadi program rutin BPKP untuk melakukan evaluasi kebijakan atas beberapa program, seperti Evaluasi Kebijakan Program Ketahanan Pangan, Kebijakan Program Ketenagakerjaan, Kebijakan program dalam sektor jalan yang dibiayai Bantuan Luar Negeri, Kebijakan Program Kompensasi Pengurangan Subsidi Bahan Bakar Minyak (PKPS-BBM). Metodologi evaluasi ini jauh lebih kompleks dibandingkan metodologi audit kinerja, karena analisisnya dilakukan dengan tidak sekedar menyajikan data kuantitatif yang dijumpai dalam audit/evaluasi tetapi dilakukan dengan teknik analisis statistik yang jauh lebih kompleks dan bersifat makro.

B. Audit kinerja (*performance auditing*)

Dalam telaah teori sebelumnya telah dibahas bahwa perkembangan peran auditor intern telah berkembang dari perannya sebagai *watchdog* menjadi *agent for change*. Dalam melaksanakan perannya sebagai *agent for change* diperlukan alat atau jenis audit yang berbeda dengan sebelumnya. Jika jenis audit sebelumnya lebih menekankan segi

ketaatan pelaksanaan (*compliance audit*) terhadap pelaksanaan kegiatan yang telah lampau (post), maka untuk menjadi *agent for change* lebih menekankan saran perbaikan 3E atas kinerja (*performance*) auditani yang sedang berjalan (*current*).

Sehubungan dengan itu, telah dikembangkan suatu jenis audit yang dikenal dengan istilah-istilah: audit operasional, audit manajemen, audit atas program, audit kinerja, audit 3E, audit komprehensif, Evaluasi Efektivitas, Audit keEfisienan dan keEkonomisan (*E & E-Audit*), *value for money audit*, *functional audit*, dan lain sebagainya. Jenis audit ini untuk pertama kalinya dikenal dengan istilah *management audit* di Inggris pada tahun 1932 (Ruchyat Kosasih, 1989, h.. 13).

Berbagai istilah yang digunakan terhadap jenis audit ini mendorong BPKP untuk melakukan penelitian mengenai “Klarifikasi Istilah Teknis Pengawasan di Lingkungan Pemerintah” (BPKP, 1998/1999). Salah satu kelompok konsep istilah teknis pengawasan yang dibahas dalam penelitian tersebut adalah mengenai kelompok konsep istilah audit operasional, audit manajemen, audit atas program, dan audit kinerja, yang dalam penggunaannya di Indonesia sering dipertukarkan, karena dianggap mempunyai pengertian yang kurang lebih sama. Hasil penelitian menyimpulkan tidak ada perbedaan substansial diantara istilah audit tersebut. Namun istilah yang perlu diperhitungkan berbeda adalah mengenai evaluasi atas efektivitas atau yang sering disebut Leo Herbert (1979) sebagai Audit atas Program (*Program Audit*).

Berbagai literatur memang menunjukkan bahwa banyaknya istilah jenis audit tersebut menimbulkan kesan membingungkan. Beberapa penulis telah berupaya

mengklarifikasi istilah-istilah tersebut. Montgomery (1990) mengklaim istilah audit kinerja (*performance audit*) merujuk pada audit operasional, termasuk audit atas keekonomisan, efisiensi dan program. Parker (1987), juga akhirnya keluar dari belukar peristilahan ini dengan kelegaan, melalui simplifikasi masalah. Parker menyatakan bahwa *value for Money Auditing, Performance Auditing, Operational Auditing, dan Management Auditing* adalah istilah-istilah yang jelas mempunyai banyak persamaan (*common ground*). Oleh karena itu ia berkata : "*Indeed, to all intents and purpose they are identical, as all focus on the evaluation of the economy, efficiency and effectiveness of resource utilisation, operating procedures and activities, and pursuit of objectives*" (BPKP, 1998/1999).

Penggunaan istilah audit operasional lazim ditemui dalam buku-buku pedoman yang diterbitkan BPKP, namun dalam pelatihan yang diselenggarakan BPKP, istilah yang sering muncul adalah audit manajemen. Meskipun demikian, modul yang digunakan dalam pelatihan tersebut adalah modul dengan istilah audit operasional.

Untuk bekal auditor melakukan audit operasional, telah diterbitkan Pedoman Umum Audit Operasional dengan Instruksi Direktur Jenderal Pengawasan Keuangan Negara Departemen Keuangan (nama sebelumnya untuk BPKP) Nomor: INS-909/PK/1980 tentang Pedoman Umum Audit Operasional. Pedoman Umum ini kemudian dilengkapi dengan Pedoman Pelaksanaan Audit Operasional (BPKP, 1993) yang tetap mengacu pada Pedoman Umum tersebut, berdasarkan SE Kepala BPKP No.117/K/1985 Tanggal 1 Mei 1985. Media lain yang juga digunakan untuk bahan

penataran auditor dan pegangan dalam menjalankan tugas-tugasnya adalah Petunjuk Audit Operasional (Pusat Pengembangan Akuntansi STAN, 1990) yang penyusunannya mengacu pada *Comprehensive Audit Manual* dari United States General Accounting Office.

Dalam Pedoman Umum Audit Operasional (DJPKN, 1980) dijelaskan bahwa audit operasional adalah penilaian yang sistematis dan objektif atas operasi manajemen untuk perbaikan dan pengembangannya di waktu yang akan datang. Audit operasional menekankan pada penilaian atas cara-cara manajemen mengelola sumber dana dan daya untuk mencapai tujuan yang ditetapkan bagi suatu kegiatan/program. Audit Operasional bertujuan untuk merekomendasikan perbaikan yang perlu dilakukan dengan maksud :

- 1) Mendorong ketaatan pada kebijaksanaan manajemen dan menilai apakah kebijaksanaan manajemen cukup memadai.
- 2) Meningkatkan efisiensi dan kehematan operasi organisasi
- 3) Meningkatkan efektivitas organisasi untuk mencapai tujuan
- 4) Meningkatkan efektivitas pencapaian tujuan yang telah ditetapkan.

Selanjutnya, dalam Juklak Pedoman Pelaksanaan Audit Operasional (BPKP, 1993), audit operasional diurai menjadi 2 jenis, yaitu :

- 1) Audit Kehematan dan Dayaguna (*economy and efficiency audits*)
- 2) Audit efektivitas atau hasil guna (*program audits*)

Audit kehematan dan dayaguna meliputi penilaian apakah objek pemeriksaan (objek) :

- 1) Mengikuti praktik-praktik pengadaan yang sehat.

- 2) Mendapatkan jenis, kualitas dan jumlah sumberdaya yang diperlukan dengan biaya terendah.
- 3) Melindungi dan memelihara sumberdayanya secara layak.
- 4) Menghindari adanya duplikasi kerja oleh beberapa petugas dan menghindari adanya pekerjaan yang tidak jelas atau bahkan tidak mempunyai maksud/tujuan yang jelas.
- 5) Menghindari terjadinya hal-hal yang mubasir (*idleness*) dan kelebihan tenaga kerja/staf.
- 6) Menggunakan prosedur-prosedur kegiatan yang berdayaguna (efisien).
- 7) Menggunakan sejumlah sumberdaya yang minimum dalam memproduksi atau menghasilkan barang/jasa sesuai dengan jumlah dan mutu yang diinginkan serta jadwal waktu yang telah ditetapkan.
- 8) Menaati persyaratan-persyaratan hukum dan peraturan perundang-undangan yang mungkin besar pengaruhnya dalam rangka memperoleh, melindungi, dan menggunakan sumberdaya obrik yang bersangkutan.
- 9) Mempunyai sistem yang cukup baik dalam mengukur dan melaporkan kehematan dan dayaguna pelaksanaan kegiatan.

Audit efektivitas atau hasil guna (*program audits*) meliputi :

- 1) Menilai apakah tujuan/sasaran program (yang diusulkan, baru, ataupun yang sedang berjalan) sudah sesuai (*proper*), cocok (*suitable*) ataupun relevan dengan keinginan pembuat undang-undang atau ketentuan yang berlaku.

- 2) Menetapkan sampai sejauh mana hasil suatu program mencapai suatu tingkat yang diinginkan
- 3) Menilai apakah pelaksanaan program telah diarahkan kepada penerima sesuai dengan apa yang telah ditetapkan pada saat perumusan program.
- 4) Mengidentifikasi faktor-faktor yang menghambat pencapaian prestasi/kinerja yang memuaskan.
- 5) Menetapkan apakah manajemen telah mempertimbangkan alternatif pelaksanaan program yang mungkin dapat mencapai hasil yang diinginkan dengan lebih efektif atau pada biaya yang lebih rendah.
- 6) Menetapkan apakah program yang diperiksa merupakan komplemen, duplikasi, tumpang tindih atau yang bertentangan dengan program lain yang berkaitan.
- 7) Mengidentifikasi cara-cara untuk membuat program-program menjadi lebih berhasil (*program works better*).
- 8) Menilai ketaatan atas hukum dan peraturan yang berlaku bagi program yang diperiksa.
- 9) Menilai cukup tidaknya sistem manajemen dalam mengukur dan melaporkan efektivitas.

Satu Paket Pedoman Audit Kinerja diterbitkan BPKP pada tahun 2004, yang terdiri atas Pedoman Umum Audit Kinerja dan Petunjuk Pelaksanaan (juklak) Audit Kinerja (BPKP, 2004 A dan B). Namun, berbeda dengan pedoman dan juklak audit operasional yang bersifat umum sebagaimana diuraikan sebelumnya, maka Pedoman

Audit Kinerja ini lebih spesifik ditujukan terhadap pelayanan publik instansi pemerintah, sebagaimana digambarkan dalam definisi yang diungkapkan dalam pedomannya (BPKP, 2004 A), yaitu : *"Audit kinerja adalah pengujian secara sistematis, terorganisir dan obyektif atas suatu entitas untuk menilai pemanfaatan sumberdaya dalam memberikan pelayanan publik secara tepat waktu, berkualitas dan efisien dalam memenuhi harapan stakeholder, dan memberikan rekomendasi guna peningkatan kinerja"*.

Kespesifikan pedoman audit kinerja ini juga terlihat dari sumber informasi kinerja yang diaudit adalah Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP), yang pada pedoman audit operasional tidak dikenal istilah LAKIP. Namun demikian, terdapat kesamaan mendasar dari kedua paket pedoman tersebut, yaitu ditujukan untuk memberikan rekomendasi kepada auditan guna peningkatan kinerja pada area potensial.

Dalam tesis ini tidak akan diungkap lagi secara satu persatu mengenai definisi-definisi audit operasional atau audit kinerja, karena telah disimpulkan sebelumnya bahwa tidak ada perbedaan substansial dalam istilah-istilah audit tersebut. Di samping itu telah diuraikan juga definisi-definisi dan lingkup audit yang berlaku pada saat ini di lingkungan APIP, khususnya BPKP.

Namun demikian, mengingat perlunya satu istilah yang wajib dipakai atau diikuti di Indonesia, maka perlu diinformasikan bahwa istilah resmi yang seharusnya digunakan saat ini adalah pemeriksaan kinerja, yang berdasarkan penjelasan umum Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, butir I.B.2, disebutkan: " Pemeriksaan kinerja

adalah pemeriksaan atas aspek ekonomi dan efisiensi, serta pemeriksaan atas efektivitas yang lazim dilakukan bagi kepentingan manajemen oleh aparat pengawasan intern pemerintah”.

Definisi tersebut banyak dipengaruhi oleh Government Auditing Standard (*yellow book*) yang diterbitkan oleh United States General Accounting Office², yang terakhir kali telah merevisi standarnya pada Juni tahun 2003 (US-GAO, 2003), dan berlaku sejak 1 Januari 2004 untuk pelaksanaan pemeriksaan kinerja (*performance Auditing*). Pengertian *performance auditing* pada edisi termutakhir tersebut (US-GAO, 2003 p. 2.09) diuraikan secara panjang-lebar sebagai berikut :

“ Performance audits entails an objective and systematic examination of evidence to provide an independent assesment of the performance and management of a program against objective criteria as well as assesments that provide a prospective focus or that synthesize information on best practices or cross cutting issues. Performance audits provide information to improve program operations and facilitate decision making by parties with responsibility to oversee or initiate corrective action, and improve public accountability. Performance audits encompass a wide variety of objectives, including objectives related to assesing program effectiveness and results; economy and efficiency ; internal control³; compliance with legal or other requirements; and objectives related to providing prospective analysis, guidance, or summary information. Performance Audits may entail a broad or narrow scope of work and apply a variety of methodologies; involve various levels of analysis, research, or evaluation; generally provide findings, conclusions, and recommendation; and result in the issuance of a report”

Dengan adanya istilah resmi tersebut, maka Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) harus membiasakan diri untuk menggunakan istilah tersebut,

² Sejak Juli 2004, namanya diganti menjadi *Government Accountability Office*

³ The term “internal control” in this document is synonymous with the term management control and, unless otherwise stated, covers all aspects of an entity's operations (programmatic, financial, and compliance.)

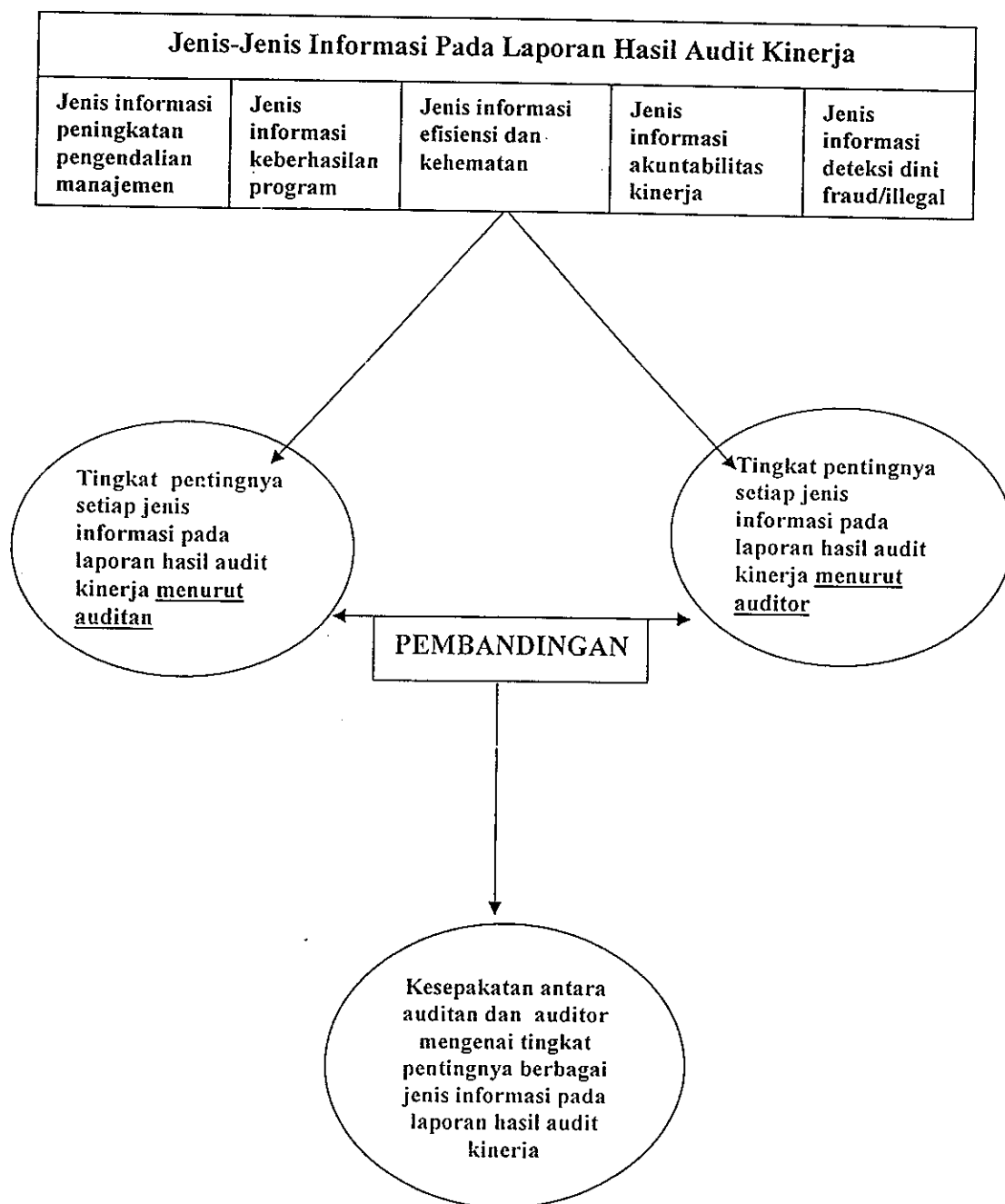
sepanjang UUnya menyatakan demikian. Padahal, perubahan sebutan istilah audit operasional menjadi audit kinerja di Indonesia saat inipun masih perlu diperjuangkan, khususnya di lingkungan APIP, karena telah digunakan dalam waktu yang cukup lama, yaitu sejak tahun 1979. Di samping itu, dengan terbitnya pedoman audit kinerja (BPKP, 2004 A) yang lebih ditujukan untuk evaluasi LAKIP, masih memerlukan klarifikasi apakah pedoman pemeriksaan operasional BPKP masih berlaku.

Demikian juga dengan terjemahan kata *auditing* yang semula diterjemahkan dengan kata pemeriksaan, yang kemudian diusahakan menjadi kata audit, dan sekarang ini harus dikembalikan lagi menjadi kata pemeriksaan, tentunya juga akan mengalami kesulitan. Di lain pihak, para akademisi dan praktisi audit sudah mulai terbiasa dengan terjemahan kata *auditing* dengan kata audit, kata *performance* dengan kinerja. Sebagai contoh, dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP, 2001) digunakan kata audit dan bukan pemeriksaan.

2.2. Kerangka Konseptual

Kerangka konseptual Teoritis penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut :

GAMBAR 2.1
KERANGKA KONSEPTUAL PENELITIAN



2.3. Hipotesis Penelitian

Selaras dengan tujuan dan manfaat yang akan dicapai melalui penelitian ini, maka hipotesis yang ingin dibuktikan adalah:

Ho: Terdapat kesepakatan antara pengguna informasi (auditan) dan pemberi/penyedia informasi (auditor), mengenai pentingnya berbagai jenis informasi pada laporan hasil audit kinerja. Bila sepakat, seberapa tinggi tingkat kesepakatan tersebut, yang ditunjukkan dari jumlah jenis informasi yang disepakati penting dibandingkan dengan seluruh informasi yang diuji.

Ha: Tidak terdapat kesepakatan antara pengguna informasi (auditan) dan pemberi/penyedia informasi (auditor), mengenai pentingnya berbagai jenis informasi pada laporan hasil audit kinerja.

BAB 3

METODE PENELITIAN

3.1. Desain Penelitian

Desain penelitian mengungkapkan jenis penelitian yang akan dilakukan ditinjau dari berbagai klasifikasi penelitian, yang akan menjadi dasar penentuan tipe metode penelitian yang akan dilakukan (UNDIP, 2004, h.10).

Berdasarkan perspektif ruang lingkup, penelitian ini didesain dengan mementingkan keluasan dan bukan kedalaman, yang biasa disebut dengan studi statistik. Studi ini berusaha untuk mengetahui ciri-ciri populasi (lihat juga Coopers & Emory, 1999, h.125), yaitu jenis-jenis informasi hasil audit kinerja apa saja yang disepakati penting oleh auditor dan auditan. Ciri-ciri populasi tersebut diidentifikasi melalui penarikan kesimpulan secara inferensi berdasarkan ciri-ciri sampel yang diambil, yaitu auditor BPKP Pusat dan BPKP Perwakilan Jawa Tengah dan auditan dari Instansi Pemerintah Daerah di lingkungan Provinsi Jawa Tengah, baik struktural maupun bukan.

Berdasarkan perspektif lingkungan, penelitian ini didesain dengan berdasarkan kondisi lapangan atau kondisi lingkungan aktual di lapangan (lihat juga Coopers & Emory, 1999, h.129), yaitu pendapat aktual auditor dan auditan terhadap tingkat pentingnya informasi hasil audit kinerja berdasarkan pengalamannya selama ini, yaitu :

- 1) Untuk para auditor, berdasarkan sering/tidaknya menemukan/mengidentifikasi kelemahan yang terkait dengan berbagai jenis informasi yang ditanyakan dalam kuesioner.
- 2) Untuk para auditan, berdasarkan sering/tidaknya menggunakan berbagai jenis informasi yang ditanyakan dalam kuesioner, sebagai dasar pengambilan keputusannya.

Berdasarkan perspektif dimensi waktu, penelitian ini didesain sebagai studi lintas-seksi (*cross-sectional*), yaitu dilaksanakan satu kali dan mencerminkan "potret" dari pendapat auditor dan auditan responden mengenai tingkat pentingnya informasi hasil audit kinerja (lihat juga Coopers & Emory, 1999, h.124,125).

Berdasarkan perspektif substansi / tipe penelitian, desain penelitian ini adalah bersifat penelitian terapan, yaitu mengembangkan tingkat keterpakaian (*usefulness*) berbagai jenis informasi laporan hasil audit kinerja, yaitu melalui penelitian mengenai informasi-informasi yang dianggap penting oleh dua pihak yang berkepentingan, yaitu penyedia informasi (auditor) dan pengguna informasi (auditan), guna meningkatkan keterpakaian informasi hasil audit kinerja di masa datang.

Berdasarkan perspektif analisis atau tingkat perumusan masalah, desain penelitian ini adalah bersifat pengujian hipotesis (lihat juga Coopers & Emory, 1999, h.123), yaitu ingin menguji hipotesis tentang adanya kesepakatan antara auditan dan auditor mengenai tingkat pentingnya berbagai jenis informasi hasil audit kinerja.

Berdasarkan perspektif investigasi atau tujuan penelitian, desain penelitian ini adalah bersifat non kausal (lihat juga Coopers & Emory, 1999, h.124), yaitu ingin mendeskripsikan jenis-jenis informasi hasil audit kinerja yang disepakati penting oleh kedua belah pihak terkait (auditor dan auditan).

3.2. Populasi dan Sampling Penelitian

Populasi data yang akan dikumpulkan dalam penelitian ini terdiri atas jumlah auditan dan jumlah auditor yang terkait dengan laporan hasil audit kinerja BPKP.

Populasi auditan adalah seluruh pimpinan/pejabat instansi pemerintah, termasuk BUMN/D, yang pernah diaudit oleh BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Tengah, karena studi empiris tesis ini pada BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Tengah. Sampling penelitian yang diambil dengan teknik *simple random sample* (sampel acak sederhana), mengingat tidak ada perbedaan signifikan antara karakteristik auditan yang satu dan auditan lainnya. Sampel auditan tersebut meliputi 100 pimpinan instansi pemerintah, termasuk BUMN/D, terdiri atas 80 Instansi Dinas Pemerintah Daerah dan 20 BUMN/D. Untuk keperluan ini telah disebar 100 kuesioner kepada responden auditan, yaitu untuk 20 Responden BUMN/D dan 80 Responden Instansi Pemerintah Daerah (Provinsi/Kabupaten/Kota). Dari jumlah responden tersebut, kuesioner yang kembali adalah 32 buah atau 32%.

Populasi auditor adalah seluruh auditor BPKP (baik pimpinan maupun bukan), mengingat tidak ada kespesifikan auditor BPKP Provinsi Jawa Tengah dalam melakukan audit kinerjanya, karena semuanya harus tunduk pada pedoman, juklak dan juknis audit

kinerja yang ditetapkan oleh BPKP Pusat, adanya keindependenan auditor dalam melaksanakan auditnya secara profesional, serta rata-rata mempunyai latar belakang pendidikan yang sama. Sampling penelitian dilakukan dengan teknik *simple random sample* (sampel acak sederhana), karena diperkirakan terdapat homogenitas latar belakang pendidikan dan pengalaman auditor BPKP, baik di Pusat maupun di daerah. Sampel yang dipilih secara acak tersebut meliputi para auditor BPKP Pusat dan Daerah (BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Tengah), dengan menyebarkan 100 kuesioner, yaitu untuk 30 responden auditor pusat dan 70 responden auditor Perwakilan. Dari jumlah responden tersebut, kuesioner yang kembali adalah 86 buah atau 86%.

Kerangka sampel tersebut di atas dapat digambarkan dalam Tabel 3.1. berikut ini.

TABEL 3.1
KERANGKA SAMPEL ATAS
POPULASI AUDITOR DAN AUDITAN

| No. | Populasi | Sampel |
|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. | Auditor : Seluruh Auditor BPKP di Pusat maupun Daerah/Perwakilan, Pejabat Struktural maupun Pejabat Fungsional Auditor. | <ul style="list-style-type: none"> ○ Auditor pada Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Tengah 70 responden ○ Auditor pada BPKP Pusat 30 responden <li style="border-top: 1px solid black; padding-top: 2px;">100 responden |
| 2. | Auditan : Pimpinan/Pejabat Instansi Pemerintah dan BUMN/D di Provinsi Jawa Tengah | <ul style="list-style-type: none"> ○ Instansi Pemerintah Daerah 80 responden ○ Instansi BUMD 20 responden <li style="border-top: 1px solid black; padding-top: 2px;">100 responden |

Sumber : data yang diolah

Data primer penelitian adalah hasil penilaian masing-masing responden (auditan dan auditor) terhadap setiap variabel jenis informasi dalam kuesioner tersebut, dengan menggunakan skala Likert 1 sampai 5. Uraian mengenai skala likert dapat dilihat pada sub bab 3.3. Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel.

Data sekunder digunakan untuk menetapkan variabel jenis informasi audit kinerja BPKP, yaitu 38 variabel jenis informasi yang ada dalam laporan hasil audit kinerja BPKP, yang diadopsi dari hasil penelitian sebelumnya (BPKP, 2000 A). Uraian mengenai alasan pengadopsian variabel jenis informasi tersebut dari data sekunder hasil penelitian sebelumnya, dapat dilihat pada uraian sub bab.3.4. Instrumen Penelitian.

3.3. Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel

Tujuan analisis data dalam tesis ini adalah untuk mengukur tingkat kemampuan BPKP menyediakan informasi yang dibutuhkan *user* dalam hasil laporan audit kinerjanya. Salah satu cara untuk mengukur kemampuan tersebut adalah dengan mengukur tingkat kesepakatan antara Pengguna (manajemen auditan) dan Penyedia informasi (auditor), mengenai tingkat pentingnya 38 variabel jenis informasi hasil audit kinerja BPKP. Variabel jenis informasi inilah yang merupakan variabel penelitian yang akan ditanyakan kepada auditor dan auditan.

Supaya dapat diukur, 38 variabel jenis informasi tersebut dikelompokkan menjadi 6 (enam) kelompok informasi, yang dapat dilihat pada tabel 3.2

Keseluruhan variabel tersebut merupakan variabel bebas (*independent variable*), dan agar dapat dioperasionalkan dalam penelitian ini, digunakan ukuran *skala likert* (1-5), dengan keterangan :

- 5 Sangat penting
- 4 Penting
- 3 Kurang penting
- 2 Tidak penting
- 1 Informasi tidak relevan

Dengan skala likert ini, hal kualitatif berupa pendapat responden auditor/auditan tersebut dapat dikuantifisir, dan kemungkinan bias dari suatu penelitian dapat dikurangi dengan adanya komponen-komponen variabel jenis informasi lainnya dalam setiap kelompok variabel jenis informasi.

TABEL 3.2
VARIABEL JENIS INFORMASI
PADA LAPORAN HASIL AUDIT KINERJA

| No. | Kelompok Variabel dan Variabel Jenis Informasi | Bentuk Jawaban |
|-----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|
| I. | Penilaian atas peningkatan pengendalian manajemen 1.1. Penilaian atas kehandalan bidang perencanaan 1.2. Penilaian atas kualitas dalam prosedur kerja 1.3. Penilaian atas kelayakan berbagai prioritas dan target-target obrik 1.4. Penilaian atas kualitas prosedur kepengurusan sumber daya manusia, asset, proyek, dan sumber daya lainnya 1.5. Penilaian atas kehandalan prosedur pengendalian untuk menangkal kecurangan 1.6. Penilaian atas kehandalan sistem akuntansi keuangan 1.7. Penilaian atas kehandalan sistem informasi manajemen | Skala likert 1-5 |

| | | |
|------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|
| II. | <p>Penilaian tentang keberhasilan program/ proyek</p> <ol style="list-style-type: none"> 2.1. Penilaian bahwa tujuan / sasaran program yang sedang berjalan relevan atau tidak dengan sasaran DIP 2.2. Penilaian bahwa sasaran dan tujuan suatu program tercapai atau tidak tercapai 2.3. Penilaian bahwa hasil suatu program ditolak atau diterima dan dimanfaatkan oleh masyarakat 2.4. Penilaian bahwa tingkat pencapaian program yang sedang berjalan sesuai atau tidak sesuai dengan area program yang ditetapkan 2.5. Penilaian bahwa aktivitas-aktivitas yang sedang dilaksanakan relevan atau tidak relevan dengan program 2.6. Penilaian bahwa program berdampak atau tidak berdampak negatif terhadap lingkungan 2.7. Penilaian memadai atau tidak memadainya penanggulangan lingkungan 2.8. Penilaian bahwa seluruh aset yang berhubungan dengan program diproteksi atau tidak diproteksi 2.9. Penilaian tentang faktor-faktor penghambat pencapaian tujuan program. 2.10. Penilaian tentang adanya prosedur alternatif atas pelaksanaan program agar lebih efektif dengan biaya rendah. 2.11. Penilaian tentang pertentangan program dengan program lain yang terkait 2.12. Penilaian ketaatan pelaksanaan program terhadap hukum dan peraturan-peraturan yang berlaku | Skala likert 1-5 |
| III. | <p>Penilaian tentang efisiensi dan kehematan</p> <ol style="list-style-type: none"> 3.1. Rekomendasi adanya potensi untuk memaksimalkan output (hasil) 3.2. Rekomendasi adanya potensi untuk mengurangi tingkat penggunaan input 3.3. Rekomendasi pengurangan biaya melalui pembelian atau tender yang sesuai dengan aturan yang berlaku 3.4. Rekomendasi pengurangan biaya melalui penghematan penggunaan personel atau sumber daya lainnya 3.5. Rekomendasi penghematan melalui rasionalisasi fasilitas | Skala likert 1-5 |

| | | |
|-----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|
| | atau adanya alternatif dalam penggunaan asset 3.6. Rekomendasi peningkatan kualitas pelayanan dengan memperpendek waktu pelayanan 3.7. Rekomendasi peningkatan kualitas pelayanan dengan menyediakan akses informasi yang baik 3.8. Rekomendasi peningkatan kualitas pelayanan dengan menyediakan berbagai alternatif pilihan pelayanan 3.9. Sumber dan penyerapan anggaran 3.10. Aspek perpajakan | |
| IV. | Penilaian tentang akuntabilitas kinerja 4.1. Rekomendasi peningkatan akuntabilitas kepada parlemen/DPR/D atau departemen/Lembaga 4.2. Rekomendasi peningkatan format laporan termasuk isi laporan 4.3. Rekomendasi peningkatan pengendalian oleh eksternal dan monitoring oleh departemen 4.4. Penilaian akurat atau tidak akurat indikator-indikator kinerja 4.5. Hasil perbandingan kinerja dengan organisasi sejenis 4.6. Dorongan adanya keterbukaan informasi | Skala likert 1-5 |
| V. | Penilaian tentang pendeteksian fraud & illegal act 5.1. Isue fraud dan illegal act yang menjadi perhatian publik yang berhubungan dengan audit 5.2. Potensi fraud dan illegal act yang mempengaruhi manajemen audit | Skala likert 1-5 |
| VI. | Penilaian tentang hal lainnya 6.1. Adanya perubahan dalam struktur organisasi auditee | Skala likert 1-5 |

Sumber : Data Hasil Penelitian *Antara Watchdog dan Agent for Change* (BPKP, 2000A)

Agar audit dan auditor mengerti kriteria untuk menjawab/mengisi kuesioner tersebut maka diberikan panduan jawaban dalam kuesioner tersebut, sebagai berikut :

- 1) Untuk Responden Audit, berdasarkan sering/tidaknya informasi tersebut digunakan dalam rangka pengambilan keputusan.
- 2) Untuk responden auditor, berdasarkan sering/tidaknya auditor menemukan kelemahan yang terkait dengan informasi tersebut.

Tingkat kesepakatan antara Pengguna (auditan) dan Penyedia informasi (auditor) tersebut diukur dengan melalui perbandingan skor tingkat pentingnya informasi tersebut menurut pengguna (auditan) dengan penyedia informasi (auditor), baik untuk masing-masing variabel jenis informasi tersebut secara individual, maupun per kelompok informasi, baik melalui statistik deskriptif maupun inferensial, yang akan dijelaskan pada sub bab 3.7. Teknik Analisis.

3.4. Instrumen Penelitian

Instrumen penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah kuesioner yang telah dikembangkan pada penelitian BPKP sebelumnya (BPKP, 2000A), yaitu berupa 5 kelompok variabel jenis informasi signifikan yang umumnya ada dalam laporan hasil audit kinerja. Dengan demikian berarti seluruh variabel jenis informasi yang digunakan dalam penelitian tersebut menjadi data sekunder dalam penelitian tesis ini, yang telah melalui *pre testing*, pengujian signifikansi melalui teknik regresi berganda, pengujian *content analysis*, dan diskusi panel pada penelitian sebelumnya (BPKP, 2000A, h.24-31). Melalui pengujian analisis statistik dengan menggunakan teknik regresi berganda tersebut, terbukti bahwa 5 (lima) faktor atau kelompok variabel jenis informasi, yang terdiri atas 37 variabel tersebut, mempengaruhi secara signifikan terhadap tingkat keterpakaian LHA BPKP.

Data sekunder berupa 37 variabel jenis informasi tersebut ditambah 1 variabel informasi untuk menampung jenis informasi lainnya, sehingga menjadi 38 variabel jenis informasi digunakan sebagai dasar pembuatan kuesioner pada penelitian tesis ini, yang

ditanyakan kepada auditan dan auditor dalam rangka mendapatkan data primer sebagaimana telah diuraikan pada sub bab 3.2 Populasi dan Sampling Penelitian. Dengan demikian, dalam penelitian tesis ini tidak akan dilakukan lagi pengujian statistik terhadap signifikansi dan validitas dari variabel jenis informasi yang digunakan dalam kuesioner penelitian tesis ini. Demikian juga halnya dengan daftar kuesionernya tidak akan dilakukan lagi uji coba, karena hal ini telah dilakukan pada penelitian terdahulu dengan melalui *pre testing* (uji pendahuluan) mengenai kelayakan jawaban kuesioner yang akan diberikan kepada responden pada saat itu (setingkat pejabat/pimpinan instansi).

3.5. Lokasi dan Waktu Penelitian

Lokasi penelitian untuk auditan adalah di Provinsi Jawa Tengah, bahkan untuk auditan BUMN hanya terbatas di ibu kota provinsi (Semarang). Sedangkan lokasi penelitian untuk auditor adalah di Ibu Kota Provinsi Jawa Tengah di Semarang (para auditor di BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Tengah) dan di DKI Jakarta (para auditor Kantor Pusat BPKP Jakarta).

Waktu penelitian adalah terhitung sejak 200 kuesioner dikirimkan pada bulan Mei 2004 sampai dengan jawaban masuk sebanyak 118 kuesioner per Januari 2005, sedangkan waktu pengumpulan data di lapangan, termasuk analisisnya sejak Oktober 2004 s/d Pebruari 2005.

3.6. Prosedur Pengumpulan Data

Dalam rangka mengetahui kesepakatan antara Pengguna (auditan) dan Pemberi informasi (auditor) mengenai tingkat pentingnya informasi hasil audit kinerja BPKP, telah diedarkan kuesioner kepada 2 pihak, yaitu :

- 1) Kepada para pengguna (auditan) ditanyakan pendapatnya mengenai tingkat pentingnya berbagai jenis informasi pada laporan hasil audit kinerja BPKP, berdasarkan sering/tidaknya informasi tersebut digunakan dalam rangka pengambilan keputusan. Berbagai variabel jenis informasi yang ditanyakan dalam kuesioner tersebut diadaptasi dari hasil penelitian sebelumnya (BPKP 2000 A), yang telah diuji signifikansi dan validitasnya, seperti terinci pada daftar kuesioner terlampir.
- 2) Kepada para auditor BPKP ditanyakan pendapatnya mengenai tingkat pentingnya berbagai jenis informasi pada laporan hasil audit kinerja BPKP, berdasarkan sering/tidaknya auditor menemukan kelemahan yang terkait dengan informasi tersebut. Variabel jenis informasi yang ditanyakan disini sama dengan yang ditanyakan kepada auditan.

Kuesioner disampaikan dengan 2 cara, yaitu lewat pos atau langsung kepada yang bersangkutan melalui staf BPKP Perwakilan Provinsi Jawa Tengah yang sedang ada penugasan di kota bersangkutan. Jawaban kuesioner dikirimkan dengan 3 cara, yaitu disampaikan lewat pos, lewat faximile, dan diambil langsung.

Dalam pengumpulan data ini, khususnya kuesioner auditan, dialami kesulitan dalam mengambil kembali hasil isian kuesioner, sehingga terpaksa diulang atau dicarikan responden lain, sehingga mencapai jumlah minimal yang layak diproses dari segi statistik, yaitu minimal 30 responden.

Teknik Analisis

Sebagian besar teknik analisis dalam tesis ini diadopsi dari teknik analisis yang telah digunakan dalam penelitian Arifin Sabeni (2002, p.71-83) mengenai: "*Consensus between users and preparers on the importance of voluntary disclosure items in annual reports: An Indonesian Study*". Hal tersebut dilakukan mengingat adanya similaritas dalam kedua penelitian ini, yaitu:

- 1) Penelitian ini sama-sama ingin mengetahui apakah ada kesepakatan antara pengguna informasi (users) dan penyedia informasi (preparers), yang dalam penelitian tesis ini adalah para auditan dan para auditor, mengenai tingkat pentingnya berbagai jenis informasi.
- 2) Berbagai jenis informasi yang dinilai tersebut merupakan informasi yang bersifat sukarela (voluntary disclosures) yang disediakan oleh *preparers*. Rekomendasi konstruktif auditor sebagai *preparer* informasi bagi *user* (auditan) dalam laporan hasil audit kinerjanya, merupakan informasi yang lebih bersifat sukarela untuk dilaksanakan (*voluntary*), karena memerlukan sikap kooperatif auditan untuk melaksanakannya, ketimbang audit investigatif atau audit keuangan/evaluasi lainnya

yang menghasilkan rekomendasi auditor sebagai *watchdog* yang lebih “memaksa” auditan untuk melaksanakannya (*mandatory*).

Dengan pertimbangan tidak ada lagi pengujian terhadap variabel jenis informasi sukarela dalam penelitian tesis ini (termasuk pengujian kuesionernya), maka langkah yang dilakukan adalah langsung penyebaran kuesioner kepada responden auditan dan auditor, yang dikelompokkan menjadi 3 kelompok, yaitu per unit organisasi (Auditor Pusat dan Daerah; Auditan BUMN/BUMD dan Instansi Pemerintah), per eselon untuk gabungan auditor dan auditan (Eselon V/Pelaksana, Eselon IV, III, II/Kaper/Dir/KepDin), dan per jabatan (Auditor Fungsional dan Auditor Struktural, Auditan Struktural dan Non Struktural). Dalam hal ini tidak dilakukan teknik analisis diskusi pakar, analisis faktor (*factor analysis*) untuk menentukan reliabilitas, validitas dan signifikansi berbagai variabel jenis informasi yang dijadikan variabel pertanyaan dalam kuesioner, karena variabel jenis informasi dalam kuesioner tersebut telah melalui pengujian yang cukup memadai pada penelitian sebelumnya (lihat uraian 3.4. instrumen penelitian).

Dengan demikian, teknik-teknik analisis yang digunakan pada penelitian tesis ini adalah sebagai berikut :

- 1) *Test of reliability*. Setelah jawaban kuesioner terkumpul dan dimasukkan (entry) ke dalam proses komputer, dilakukan tes ini untuk menguji konsistensi internal dari instrumen-instrumen ukuran, yang dilaksanakan pada faktor-faktor variabel jenis informasi yang diekstrak, dengan menggunakan saran Nunnally (1987, 1978). Untuk

keperluan penelitian ini, tingkat keandalan (*reliability*) minimum adalah diset 0,70 (i.e. Cronbach's Alpha). Hal ini sejalan dengan petunjuk Nunnally. Cronbach's Alpha dihitung untuk setiap kelompok atau faktor dari variabel jenis informasi sukarela dengan menggunakan SPSS versi 10. Level minimum *reliability* harus menunjukkan cronbach's alpha adalah 0,70 atau lebih, sesuai yang disarankan oleh Nunnally (1967, 1978). Apabila ada faktor (yang merupakan kelompok variabel jenis informasi) di bawah 0,70 maka harus dikeluarkan dari analisis selanjutnya karena tingkat keandalannya rendah. Setelah tes reliabilitas ini selesai, baru dapat dilanjutkan analisis terhadap data yang diisi oleh responden dalam kuesioner penelitian, yang menyangkut variabel jenis informasi yang reliable saja, yang merupakan hasil pengujian dengan teknik analisis ini.

- 2) *Test for Non-Response Bias*. Tingkat respons yang tinggi dari para responden untuk mengembalikan kuesioner tidak menjamin bahwa data yang bersangkutan bebas dari bias. Bias dalam jawaban kuesioner tersebut terjadi apabila hasil-hasil jawaban kuesioner itu mungkin bukan representasi yang benar dari populasi. Untuk meneliti apakah terdapat *significant response bias*, suatu tes yang disarankan oleh Oppenheim (1992) dapat diterapkan, yang menyarankan bahwa apabila seseorang berasumsi bahwa responden yang terlambat adalah non responden, adalah memungkinkan untuk mendeteksi apakah terdapat suatu non-response bias dalam suatu sampel. Hal ini dapat dilaksanakan dengan membandingkan satu atau lebih variabel untuk sejumlah responden dari minggu-minggu terakhir dengan sejumlah responden yang

sama jumlahnya yang masuk jawabannya pada minggu-minggu awal, guna mengetahui apakah ada perbedaan signifikan antara 2 kelompok tersebut. Test terhadap non-response bias tersebut dilakukan dengan menggunakan Mann-Whitney U Test. Apabila terdapat jawaban yang berbeda secara signifikan atas variabel jenis informasi tertentu, maka variabel tersebut harus dikeluarkan atau dieliminasi pada langkah berikutnya.

- 3) Uji beda Mann-Whitney U-Test antara data auditan dan data auditor dalam menetapkan skor skala likert atas berbagai variabel jenis informasi. Dalam pengujian ini ingin dibuktikan bahwa tidak terdapat perbedaan yang signifikan atas jawaban skor skala likert untuk berbagai variabel jenis informasi yang ditanyakan, baik kepada auditor maupun auditan. Melalui uji beda ini diketahui berapa variabel yang secara signifikan berbeda dan harus dikeluarkan atau dieliminasi dari jumlah variabel yang akan diuji pada langkah berikutnya.
- 4) Mencari $Mean \geq 4$ untuk berbagai variabel jenis informasi, termasuk standar deviasinya. Langkah ini dilakukan untuk mengidentifikasi variabel-variabel jenis informasi mana yang paling penting, baik dalam data auditan, data auditor maupun gabungan data auditan dan auditor. Untuk menetapkan tingkat pentingnya berbagai variabel jenis informasi tersebut baik dari segi pengguna maupun dari segi penyedia informasi, dilakukan dengan mencari rata-rata (mean) skoring skala likert untuk masing-masing variabel jenis informasi. Untuk rata-rata (mean) ≥ 4 berarti variabel jenis informasi bersangkutan adalah penting s/d sangat penting. Sedangkan untuk

rata-rata (mean) dibawah 4, berarti variabel jenis informasi bersangkutan tidak penting.

- 5) **Uji Hipotesis**, yaitu apakah ada kesepakatan antara auditor dan auditor mengenai berbagai variabel jenis informasi penting/sangat penting. Hal ini dilakukan melalui perbandingan antara variabel jenis informasi yang mempunyai $\text{mean} \geq 4$, untuk ketiga jenis data yang telah dihitung pada langkah 4). Dengan perbandingan ini dapat diketahui sejumlah variabel jenis informasi yang disepakati mempunyai skor yang tinggi atau penting/sangat penting, baik menurut *users*/pengguna maupun *preparers*/penyedia informasi (auditor maupun auditor). Dengan melalui perbandingan ini hipotesis yang ditetapkan dalam sub bab 2.3 dapat dijawab, yaitu apakah terdapat kesepakatan antara pengguna informasi (auditor) dan pemberi/penyedia informasi (auditor), mengenai pentingnya berbagai variabel jenis informasi pada laporan hasil audit kinerja; dan sampai seberapa tinggi kesepakatan tersebut.

Disamping teknik analisis tersebut diatas, akan dilakukan juga teknik analisis statistik deskriptif, untuk menggambarkan proporsi responden dari berbagai dimensi: daerah dan pusat (untuk auditor), BUMN/D dan Instansi Pemerintah Daerah (untuk auditor), pejabat struktural dan fungsional (untuk auditor), pejabat struktural dan non struktural (untuk auditor), berdasarkan eseloneering (gabungan auditor dan auditor) untuk bahan analisis tingkat eligibilitas masing-masing kelompok responden tersebut.

BAB 4

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

4.1. Data Penelitian

Data penelitian yang diperoleh dalam penelitian terdiri atas 2 (dua) kelompok besar, yaitu data yang berasal dari responden auditan dan data yang berasal dari responden auditor. Data responden auditan terdiri atas data yang berasal dari Instansi Pemerintah dan data yang berasal dari BUMN/BUMD; sedangkan data responden auditor terdiri atas data yang berasal dari auditor daerah dan data yang berasal dari auditor pusat.

Ringkasan pengiriman kuesioner dan pengembalian kuesioner dapat dilihat pada tabel di bawah ini :

TABEL 4.1.
RINCIAN PENERIMAAN DAN PENGEMBALIAN KUESIONER

| No. | Uraian | Auditan | | Auditor | | Jumlah | |
|-----|--------------------------------------|---------|-----|---------|-----|--------|------|
| | | Jml | % | Jml | % | Jml | % |
| 1. | Kuesioner yang dikirim | 100 | 100 | 100 | 100 | 200 | 100 |
| 2. | Kuesioner yang kembali sesuai jadwal | 17 | 17 | 82 | 82 | 99 | 49,5 |
| 3. | Kuesioner yang terlambat diterima | 15 | 15 | 4 | 4 | 19 | 9,5 |
| 4. | Kuesioner yang tidak kembali | 68 | 68 | 14 | 14 | 82 | 41,0 |
| 5. | Kuesioner yang dianalisis | 32 | 32 | 86 | 86 | 118 | 59,0 |

Sumber: data yang diolah

Dari tabel di atas menunjukkan bahwa prosentase kuesioner yang kembali relatif cukup tinggi bagi suatu penelitian yaitu 59%, namun bila dilihat dari segi responden auditan relatif belum menggembirakan yaitu *response rate* hanya 32% ketimbang responden auditor yang mencapai 86%.

Adapun profil unit kerja dari 118 responden penelitian tesis ini, terdiri atas 32 responden auditan dan 86 responden auditor, tersaji dalam data deskriptif pada tabel 4.2 dan 4.3 dan 4.4.

TABEL 4.2.
UNIT KERJA RESPONDEN AUDITAN

| No. | Unit Kerja | Kuesioner |
|---------------------------------------------|-------------------------------------------------------|-----------|
| INSTANSI PEMERINTAH | | |
| 1. | Dinas Peternakan Dan Pertanian Kab Semarang | 2 |
| 2. | Dinas Penagihan Dispenda | 1 |
| 3. | Dinas Pariwisata Kabupaten Semarang | 1 |
| 4. | Dinas Kesehatan Kabupaten Semarang | 1 |
| 5. | Dinas Perindagkop Kabupaten Semarang | 1 |
| 6. | Bappeda Kabupaten Semarang | 1 |
| 7. | Dinas Pendidikan Kabupaten Semarang | 1 |
| 8. | Bapedalda Kabupaten Semarang | 1 |
| 9. | Dinas Kependudukan Capil Dan Naker Kabupaten Semarang | 1 |
| 10. | Kantor PDAD Kabupaten Semarang | 1 |
| 11. | Kantor LINMAS Kabupaten Semarang | 1 |
| 12. | Dinas PU Kabupaten Semarang | 1 |
| 13. | BKD Kabupaten Semarang | 1 |
| 14. | Sekretaris Daerah Kabupaten Purbalingga | 1 |
| 15. | Dinas Pertanian Kabupaten Temanggung | 1 |
| 16. | Dinas Pariwisata Kabupaten Purbalingga | 1 |
| 17. | Dinas Pekerjaan Umum Kabupaten Purbalingga | 1 |
| 18. | Dinas Kesehatan Dan Kes Sos Kabupaten Purbalingga | 1 |
| 19. | Kantor Catatan Sipil Kabupaten Purbalingga | 1 |
| 20. | BKD Prop Jateng | 8 |
| 21. | Dinas Pertanian Provinsi Jateng | 1 |
| Jumlah Kuesioner Instansi Pemerintah | | 29 |

| BUMN/D | | |
|---------------|--------------------------------|-----------|
| 1. | PDAM Kota Surakarta | 1 |
| 2. | PDAM Kabupaten Temanggung | 1 |
| 3. | PDAM Kabupaten Kudus | 1 |
| | Jumlah Kuesioner BUMN/D | 3 |
| | Jumlah Kuesioner | 32 |

Sumber : data yang diolah

Dari tabel di atas menunjukkan bahwa responden auditan yang banyak mengembalikan kuesioner adalah dari instansi pemerintah daerah, yaitu sebanyak 29 kuesioner atau 36,25% dari 80 kuesioner yang diedarkan, sedangkan dari BUMN/D hanya 3 kuesioner atau 15% dari 20 kuesioner yang diedarkan.

TABEL 4.3.
UNIT KERJA RESPONDEN AUDITOR

| No. | Unit Kerja | Kuesioner |
|----------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|-----------|
| INSTANSI BPKP PUSAT | | |
| 1. | Deputi Pengawasan IPP Bidang Perekonomian | 7 |
| 2. | Deputi Pengawasan IPP Bidang Polsoskam | 8 |
| 3. | Deputi Pengawasan Keuangan Daerah | 9 |
| 4. | Deputi Akuntan Negara | 2 |
| | Jumlah Kuesioner Instansi Auditor Pusat | 26 |
| INSTANSI BPKP DAERAH (PERWAKILAN PROPINSI JATENG) | | |
| 1. | Bidang Pengawasan IPP | 25 |
| 2. | Bidang Pengawasan Akuntan Negara | 4 |
| 3. | Bidang Pengawasan Investigasi | 11 |
| 4. | Bidang Pengawasan APD | 20 |
| | Jumlah Kuesioner Instansi Auditor Daerah | 60 |
| | Jumlah Kuesioner | 86 |

Sumber : data yang diolah

Dari tabel di atas menunjukkan bahwa jumlah kuesioner yang masuk dari auditor daerah lebih banyak daripada auditor di pusat, karena memang jumlah kuesioner yang

disebarkan di daerah lebih banyak daripada di pusat. Namun, bila dilihat dari segi prosentase, maka relatif tingkat respon pengembalian kuesioner untuk daerah dan pusat adalah cukup tinggi, yaitu 75% untuk daerah dan 86,67% untuk pusat.

Profil responden Auditor adalah sebagai berikut :

TABEL 4.4.
KLASIFIKASI AUDITOR MENURUT JABATAN DAN ORGANISASI

| Jabatan | Instansi Pusat | Instansi Daerah | Jumlah |
|----------------------------|----------------|-----------------|--------|
| Pejabat Fungsional Auditor | 14 | 57 | 71 |
| Pejabat Struktural | 12 | 3 | 15 |
| Jumlah | 26 | 60 | 86 |

Sumber : data yang diolah

Dari tabel di atas menunjukkan bahwa profil responden auditor dalam penelitian tesis ini adalah lebih banyak dari Pejabat Fungsional Auditor (PFA) dibandingkan Pejabat Struktural, karena ujung tombak pengembangan temuan konstruktif di lapangan adalah PFA. Namun tidak menutup kemungkinan bahwa pada penelitian berikutnya menitikberatkan responden pada pejabat struktural, mengingat pedoman/juklak/juknis audit kinerja lazimnya ditetapkan oleh pejabat struktural di pusat.

4.2. Hasil Penelitian

Dalam sub bab ini akan dibahas mengenai hasil penelitian dengan pengujian statistik melalui bantuan program SPSS 10. Urutan pengujian statistik tersebut seperti telah diuraikan pada sub bab 3.7. mengenai teknik analisis, yaitu :

1) Uji Keandalan (reliability)

Hasil pengujian keandalan data menunjukkan bahwa untuk setiap kelompok variabel jenis informasi (*construct*), mempunyai tingkat keandalan yang tinggi, yang ditunjukkan dengan angka *cronbach-alpha* $\geq 0,70$, seperti terlihat pada Tabel 4.5. (lihat juga lampiran 2)

TABEL 4.5.
HASIL PENGUJIAN KEANDALAN DATA

| No. | Kelompok Variabel jenis informasi | Cronbach-Alpha | Jumlah Variabel | Tdk Reliable |
|--------|---------------------------------------------------|----------------|-----------------|--------------|
| (1) | Penilaian atas peningkatan pengendalian manajemen | 0,9377 | 7 | 0 |
| (2) | Penilaian atas keberhasilan program/proyek | 0,9543 | 12 | 3 |
| (3) | Penilaian atas efisiensi dan kehematan | 0,9329 | 6 | 0 |
| (4) | Penilaian akuntabilitas | 0,9185 | 10 | 0 |
| (5) | Penilaian fraud dan illegal act | 0,9363 | 2 | 0 |
| (6) | Lain-lain ⁴ | - | 1 | - |
| Jumlah | | | 38 | 3 |

Sumber : data olahan (lihat lampiran 2)

Hasil pengujian menunjukkan bahwa dari 38 variabel terdapat 3 variabel yang tidak reliable, sehingga pengujian atas 35 variabel dapat diteruskan dengan langkah-langkah berikutnya. Khusus untuk 1 variabel (lain-lain) tidak dapat diuji keandalannya karena *construct*nya hanya mempunyai anggota 1 variabel, namun akan tetap diikutsertakan dalam pengujian berikutnya.

⁴ Kelompok lain-lain tidak dapat diuji reliabilitasnya, karena *construct* tersebut hanya terdiri atas 1 variabel. Dari kuesioner, tidak cukup banyak yang memberikan jawaban untuk pertanyaan kelompok lain-lain ini (*open ended question*), yang dapat dikelompokkan menjadi suatu variabel tersendiri.

2) *Test for Non-Response Bias*

Hasil uji beda *Mann-Whitney U-Test* atas 10 kuesioner yang diterima minggu-minggu awal dan 10 kuesioner minggu-minggu akhir, menunjukkan bahwa angka *Asymp.Sig* (2-tailed) $\geq 0,05$ atau tidak signifikan, sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak ada perbedaan yang signifikan atau bias antara data kuesioner yang diterima lebih dahulu dengan data kuesioner yang diterima belakangan, baik untuk data kuesioner auditan maupun data kuesioner auditor (lihat lampiran 3).

3) Uji beda dengan Mann-Whitney U-Test atas data auditan dan data auditor

dalam menskoring berbagai variabel jenis informasi. Hasil tes ini menunjukkan adanya 3 variabel yang signifikan perbedaannya, yang ditunjukkan dengan angka *asymp.sig.* $< 0,05$ (lihat lampiran 4). Dengan demikian berarti tingkat ketidaksepakatan dalam menskoring jawaban antara auditan dan auditor hanya $3/35 \times 100\% = 8,57\%$, atau tingkat kesepakatannya sangat tinggi yaitu $100\% - 8,57\% = 91,43\%$. Dengan demikian berarti secara umum terdapat kesepakatan antara pengguna informasi (auditan) dan pemberi/penyedia informasi (auditor), dalam menilai tingkat pentingnya (skor skala likert) berbagai variabel jenis informasi pada laporan hasil audit kinerja (lihat sub bab 2.3). Oleh sebab itu, pengujian hipotesis dapat dilanjutkan untuk mengetahui berbagai jenis informasi yang disepakati penting/sangat penting oleh auditan dan auditor, yaitu pada langkah 4) dan 5).

Rincian variabel jenis informasi yang signifikan perbedaannya tersebut dapat dilihat dalam tabel 4.6. berikut ini.

TABEL 4.6.
VARIABEL JENIS INFORMASI YANG SIGNIFIKAN PERBEDAANNYA
ANTARA AUDITOR DAN AUDITAN
DALAM SKOR SKALA LIKERTNYA

| No | Variabel Jenis Informasi | Asymp.Sig. | Mann-Whitney |
|-----|---------------------------------------------------------------------------------|------------|--------------|
| (1) | Pertentangan program dengan program lain yang terkait | 0,02 | 987,00 |
| (2) | Aspek Perpajakan | 0,01 | 919,00 |
| (3) | Potensi <i>fraud</i> dan <i>illegal act</i> yang mempengaruhi manajemen auditan | 0,01 | 869,00 |

Sumber : data olahan (lihat lampiran 4)

Disamping tes signifikansi antara data auditor dan auditan tersebut, juga telah dilakukan tes Mann-Whitney terhadap data auditan instansi pemerintah dan BUMN/D, serta data auditor pusat dan daerah (lihat lampiran 4). Hasil pengujian tersebut menunjukkan :

- (1) Antara data auditan instansi pemerintah daerah dan BUMD, terdapat 1 (satu) variabel jenis informasi yang signifikan perbedaannya atau asymp.Sig. < 0,05 (asymp.sig.0,03, Mann-Whitney 12,00), yaitu untuk variabel jenis informasi : "rekomendasi adanya potensi untuk mengurangi tingkat penggunaan input". Dengan demikian berarti tingkat ketidaksepakatan diantara auditan adalah hanya $1/35 \times 100\% = 2,86\%$, atau tingkat kesepakatannya sangat tinggi yaitu $100\% - 2,86\% = 97,14\%$.

- (2) Antara auditor pusat dan daerah, terdapat 2 variabel jenis informasi yang signifikan perbedaannya atau asymp.Sig. < 0,05. Dengan demikian berarti tingkat ketidaksepakatan diantara auditor adalah $2/35 \times 100\% = 5,71\%$, atau tingkat kesepakatannya sangat tinggi yaitu $100\% - 5,71\% = 94,29\%$. Kedua variabel jenis informasi yang tidak signifikan tersebut dapat dilihat pada tabel 4.7.

TABEL 4.7.
JENIS INFORMASI YANG SIGNIFIKAN PERBEDAANNYA
ANTARA AUDITOR PUSAT DAN DAERAH
DALAM SKOR SKALA LIKERTNYA.

| No | Variabel Jenis Informasi | Asymp. Sig. | Mann-Whitney |
|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|--------------|
| (1) | Tingkat pencapaian program yang sedang berjalan sesuai atau tidak dengan area yang ditetapkan | 0,02 | 554,5 |
| (2) | Faktor-faktor penghambat pencapaian tujuan program | 0,03 | 558,00 |

Sumber : data olahan (lihat lampiran 4)

- 4) Mencari $Mean \geq 4$ untuk mengidentifikasi berbagai variabel jenis informasi penting/sangat penting.

Berdasarkan hasil pengujian pada langkah 3) sebelumnya, maka dari 35 variabel jenis informasi yang diuji, harus dieliminasi 6 variabel. Sehingga hanya tinggal 29 variabel yang layak diproses untuk mencari variabel jenis informasi yang disepakati penting/sangat penting oleh auditor dan auditan. Variabel jenis informasi yang harus dieliminasi tersebut dapat dilihat pada tabel 4.8.

7

TABEL 4.8
JENIS INFORMASI YANG SIGNIFIKAN PERBEDAANNYA ANTARA
AUDITOR DAN AUDITAN, DIANTARA AUDITOR ATAU AUDITAN ITU
SENDIRI DALAM SKOR SKALA LIKERTNYA .

| No | Variabel Jenis Informasi | Asymp.Sig | Mann-Whitney |
|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|--------------|
| (1) | Pertentangan program dengan program lain yang terkait | 0,02 | 987,00 |
| (2) | Aspek Perpajakan | 0,01 | 919,00 |
| (3) | Potensi <i>fraud</i> dan <i>illegal act</i> yang mempengaruhi manajemen auditan | 0,01 | 869,00 |
| (4) | rekomendasi adanya potensi untuk mengurangi tingkat penggunaan input | 0,03 | 12,0 |
| (5) | Tingkat pencapaian program yang sedang berjalan sesuai atau tidak dengan area yang ditetapkan | 0,02 | 554,5 |
| (6) | Faktor-faktor penghambat pencapaian tujuan program | 0,03 | 558,00 |

Sumber : data olahan (lihat lampiran 4)

Dari 29 variabel jenis informasi yang diuji , dijumpai

- (1) 9 variabel yang penting/sangat penting menurut data pendapat auditor (lihat Tabel 4.9.)
- (2) Terdapat 16 variabel yang penting/sangat penting menurut data pendapat auditan (lihat Tabel 4.10.).
- (3) Terdapat 10 variabel yang penting/sangat penting berdasarkan data gabungan (lihat Tabel 4.11.)

TABEL 4.9.
NILAI RATA-RATA ≥ 4 UNTUK 9 VARIABEL PENTING/SANGAT PENTING
MENURUT DATA AUDITOR

| No. | Variabel Jenis Informasi | Nilai Rata-Rata | Std. Deviasi |
|-----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|--------------|
| (1) | Penilaian atas Keandalan Bidang Perencanaan | 4,27 | 1,14 |
| (2) | Penilaian atas Keandalan Prosedur Pengendalian Menangkal Kecurangan | 4,26 | 1,02 |
| (3) | Tujuan/Sasaran Program yang Sedang Berjalan Relevan atau Tidak dengan sasaran DIP | 4,19 | 1,05 |
| (4) | Sasaran dan Tujuan Suatu Program Tercapai atau Tidak | 4,14 | 1,10 |
| (5) | Hasil Suatu Program Ditolak atau Diterima dan Dimanfaatkan oleh Masyarakat | 4,14 | 1,00 |
| (6) | Isue <i>Fraud</i> dan <i>Illegal Act</i> yang Menjadi Perhatian Publik yang Berhubungan dengan auditan | 4,13 | 1,06 |
| (7) | Penilaian atas Keandalan Sistem Akuntansi Keuangan | 4,07 | 1,07 |
| (8) | Rekomendasi Peningkatan Kualitas Pelayanan dengan Menyediakan Akses Informasi yang Baik | 4,01 | 1,03 |
| (9) | Rekomendasi Peningkatan Kualitas Pelayanan dengan Memperpendek Waktu Pelayanan | 4,00 | 1,11 |

Sumber : data olahan (lihat lampiran 5)

TABEL 4.10.
NILAI RATA-RATA ≥ 4 UNTUK 16 VARIABEL PENTING/SANGAT PENTING
MENURUT AUDITAN

| | Variabel Jenis Informasi | Nilai Rata-Rata | Std. Deviasi |
|-----|--------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|--------------|
| (1) | Penilaian atas Keandalan Bidang Perencanaan | 4,47 | 1,02 |
| (2) | Penilaian atas Keandalan Prosedur Pengendalian Menangkal Kecurangan | 4,44 | 1,01 |
| (3) | Penilaian Ketaatan Pelaksanaan Program Terhadap Hukum dan Peraturan-Peraturan Yang Berlaku | 4,22 | 1,01 |
| (4) | Sasaran dan Tujuan Suatu Program Tercapai atau Tidak | 4,19 | 1,03 |
| (5) | Penilaian atas Keandalan Sistem Akuntansi Keuangan | 4,13 | 0,91 |
| (6) | Penilaian Akurat atau Tidak Akurat Indikator-Indikator Kinerja | 4,13 | 0,83 |

| | | | |
|------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|------|
| (7) | Rekomendasi Adanya Potensi Untuk Memaksimalkan Output (hasil) | 4,09 | 1,03 |
| (8) | Dorongan Adanya Keterbukaan Informasi | 4,09 | 0,89 |
| (9) | Penilaian atas Kualitas Dalam Prosedur Kerja | 4,03 | 0,93 |
| (10) | Penilaian atas Kualitas Prosedur Pengurusan Sumber Daya Manusia, Asset, Proyek dan Sumber Daya Lainnya | 4,03 | 0,90 |
| (11) | Tujuan/Sasaran Program yang Sedang Berjalan Relevan atau Tidak dengan sasaran DIP | 4,03 | 0,90 |
| (12) | Hasil Suatu Program Ditolak atau Diterima dan Dimanfaatkan oleh Masyarakat | 4,03 | 0,90 |
| (13) | Aktivitas yang sedang Dilaksanakan Relevan atau Tidak dengan Program | 4,03 | 0,82 |
| (14) | Penilaian atas Kelayakan Berbagai Prioritas dan Target Obrik | 4,00 | 0,88 |
| (15) | Penilaian atas Keandalan Sistem Informasi Manajemen | 4,00 | 0,84 |
| (16) | Rekomendasi Peningkatan Akuntabilitas Kepada Parlemen/DPR/D atau Departemen atau Lembaga | 4,00 | 1,15 |

Sumber : data olahan (lihat lampiran 5)

TABEL 4.11.
NILAI RATA-RATA ≥ 4 UNTUK VARIABEL PENTING/SANGAT PENTING
MENURUT DATA GABUNGAN AUDITAN DAN AUDITOR

| | Variabel Jenis Informasi | Nilai Rata-Rata | Std. Deviasi |
|-----|--------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|--------------|
| (1) | Penilaian atas Keandalan Bidang Perencanaan | 4,32 | 1,11 |
| (2) | Penilaian atas Keandalan Prosedur Pengendalian Menangkal Kecurangan | 4,31 | 1,02 |
| (3) | Sasaran dan Tujuan Suatu Program Tercapai atau Tidak | 4,15 | 1,08 |
| (4) | Tujuan/Sasaran Program yang Sedang Berjalan Relevan atau Tidak dengan sasaran DIP | 4,15 | 1,01 |
| (5) | Hasil Suatu Program Ditolak atau Diterima dan Dimanfaatkan oleh Masyarakat | 4,11 | 0,97 |
| (6) | Penilaian atas Keandalan Sistem Akuntansi Keuangan | 4,08 | 1,03 |
| (7) | Penilaian Ketaatan Pelaksanaan Program Terhadap Hukum dan Peraturan-Peraturan Yang Berlaku | 4,03 | 1,06 |
| (8) | Rekomendasi Adanya Potensi Untuk Memaksimalkan Output (hasil). | 4,00 | 1,09 |

| | | | |
|------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|------|
| (9) | Rekomendasi Peningkatan Kualitas Pelayanan dengan Menyediakan Akses Informasi yang Baik | 4,00 | 1,00 |
| (10) | Isue <i>Fraud</i> dan <i>Illegal Act</i> yang Menjadi Perhatian Publik yang Berhubungan dengan auditan | 4,06 | 1,03 |

Sumber : data olahan (lihat lampiran 5)

Dari hasil pengujian di atas membuktikan bahwa berbagai variabel jenis informasi yang dianggap penting/sangat penting oleh auditor belum tentu dianggap penting/sangat penting juga oleh auditan, meskipun jumlah variabel jenis informasi yang disepakati penting oleh auditan lebih banyak dari auditor, yaitu 16 variabel oleh auditan ketimbang 9 variabel oleh auditor.

Jika dilihat dari data gabungan 2 kelompok (data auditan dan auditor), jumlah variabel jenis informasi yang masuk klasifikasi penting/sangat penting adalah 10 variabel. Namun, bila dibandingkan dengan berbagai variabel jenis informasi yang disepakati penting/sangat penting dalam data auditor atau data auditan, ternyata variabel jenis informasinya belum tentu sama (lihat lampiran 6). Oleh sebab itu perlu diadakan perbandingan kembali, guna mendapatkan berapa jumlah variabel jenis informasi yang sebenarnya disepakati penting/tidak penting oleh kedua belah pihak, yang dapat dilihat pada langkah-langkah berikutnya.

5) Uji Hipotesis.

Membandingkan variabel jenis Informasi bernilai rata-rata (*mean*) ≥ 4 antara data auditan dan data auditor. Dari hasil perbandingan ini (lihat lampiran 6) dijumpai 6 variabel yang disepakati penting/sangat penting, baik oleh auditan maupun auditor. Rincian 6

variabel jenis informasi yang disepakati penting/sangat penting, baik oleh auditor maupun auditor, dapat dilihat pada tabel 4.12.

TABEL 4.12.
VARIABEL JENIS INFORMASI
DISEPAKATI PENTING/SANGAT PENTING
OLEH AUDITAN DAN AUDITOR

| Uraian Variabel jenis informasi | Nilai Rata-Rata | Std. Deviasi |
|--------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|---------------------|
| 1) Penilaian atas Keandalan Bidang Perencanaan | 4,32 | 1,11 |
| 2) Penilaian atas Keandalan Prosedur Pengendalian Menangkal Kecurangan | 4,31 | 1,02 |
| 3) Penilaian atas Keandalan Sistem Akuntansi Keuangan | 4,08 | 1,03 |
| 4) Tujuan/Sasaran Program yang Sedang Berjalan Relevan atau Tidak dengan sasaran DIP | 4,15 | 1,01 |
| 5) Sasaran dan Tujuan Suatu Program Tercapai atau Tidak | 4,15 | 1,08 |
| 6) Hasil Suatu Program Ditolak atau Diterima dan Dimanfaatkan oleh Masyarakat | 4,11 | 0,97 |

Sumber : Data Olahan (lihat lampiran 6)

Dengan demikian hanya 6 variabel yang disepakati penting baik oleh auditor maupun auditor; atau hanya 15,79 % dari 38 variabel jenis informasi yang diuji pada awalnya. Dengan melihat prosentase kesepakatan yang rendah tersebut berarti secara umum hipotesa penelitian ini ditolak, yaitu umumnya tidak terdapat kesepakatan antara auditor dan auditor mengenai pentingnya berbagai jenis informasi pada laporan hasil audit kinerja. Bahkan bila diperhatikan lebih dalam lagi ternyata dari 6 variabel jenis informasi yang disepakati penting tersebut, hanya 3 variabel yang terkait dengan

temuan audit kinerja atau audit 3E, yaitu variabel butir 4), 5), dan 6) pada tabel 4.12; atau hanya 7,89% dari 38 variabel jenis informasi yang diuji.

4.3. Pembahasan

Dalam sub bab ini akan dibahas mengenai perbandingan hasil penelitian tesis ini dengan penelitian tesis sebelumnya, konsistensi hasil penelitian tesis ini dengan acuan teori, implikasi/pengaruh penelitian ini terhadap teori, penelitian mendatang serta praktik audit kinerja di masa mendatang.

4.3.1. Perbandingan Hasil Penelitian Tesis Ini Dengan Penelitian Sebelumnya

Hasil penelitian ini menyatakan bahwa secara umum tidak terdapat kesepakatan antara auditan dan auditor mengenai pentingnya berbagai jenis informasi hasil audit kinerja yang diuji, dengan tingkat kesepakatan yang hanya 15,79% atau 6 variabel dari 38 variabel jenis informasi yang diuji. Bahkan apabila diperhatikan lebih dalam, ternyata jenis informasi yang disepakati penting/sangat penting (skor di atas 4) hanya 3 (tiga) jenis informasi atau 7,89% dari 38 jenis informasi yang diuji, yang sangat terkait dengan tujuan utama audit kinerja, yaitu menjadikan auditor sebagai *agent for change* dan bukan sekedar *watchdog*. Adapun 3 (tiga) jenis informasi tersebut adalah :

- 1) Penilaian atas hasil suatu program ditolak atau diterima atau dimanfaatkan oleh masyarakat
- 2) Tujuan/Sasaran Program yang Sedang Berjalan Relevan atau Tidak dengan sasaran DIP
- 3) Sasaran dan Tujuan Suatu Program Tercapai atau Tidak

Bila dibandingkan dengan penelitian sebelumnya, terlihat adanya konsistensi antara temuan penelitian tesis ini dengan penelitian sebelumnya. Dalam penelitian sebelumnya (BPKP, 2000A), telah diidentifikasi bahwa informasi yang diberikan kepada pengguna belum sepenuhnya memenuhi kebutuhan mereka, khususnya informasi yang bernuansa strategis dan dapat memperbaiki kinerja auditan masa depan, yang idealnya dapat diberikan oleh internal auditor sebagai *agent for change* (lihat juga halaman 3 tesis ini).

Dengan hasil penelitian tesis ini terlihat makin jelas bahwa jenis informasi yang bernuansa strategis dan masa depan yang digali dari kesepakatan auditan dan auditor terhadap berbagai jenis informasi yang pernah disajikan BPKP, ternyata hanyalah 3 jenis atau 50% dari 6 jenis informasi yang disepakati penting/sangat penting atau hanya 7,89% dari 38 jenis informasi yang diuji.

Penelitian lain (BPKP,2000B) juga telah mengidentifikasi bahwa audit kinerja sebagai salah satu alat melaksanakan peran auditor sebagai *agent for change* ternyata masih rendah tingkat keberhasilannya, yang dalam penelitian tersebut diukur dari persentase yang masih rendah dalam tindak lanjut temuan/rekomendasi dan tingginya persentase jenis temuan yang berulang pada auditan yang sama untuk periode 1 sampai dengan 3 tahun kemudian.

4.3.2. Konsistensi Hasil Penelitian Tesis Ini Dengan Acuan Teori.

Bila dikaitkan dengan teori, maka hanya 3 jenis informasi yang dapat digolongkan sebagai hasil audit kinerja. Bila dilihat dari 3 jenis informasi tersebut,

menunjukkan bahwa hasil tersebut hanya terkait dengan audit atas efektivitas program. Padahal sesuai teori yang telah dijelaskan sebelumnya pada tesis ini, audit efektivitas atau hasilguna tersebut hanyalah salah satu jenis audit dalam audit operasional atau audit kinerja dalam pedoman audit operasional BPKP (BPKP, 1993). Dengan demikian, jenis informasi hasil audit kinerja lainnya, yaitu audit kehematan dan dayaguna, disepakati belum sangat penting karena mungkin kurang sering muncul dalam hasil audit kinerja BPKP.

Dengan demikian, hasil penelitian tesis ini telah membuktikan bahwa jenis informasi yang disepakati sangat penting itu secara relatif belum menjawab tujuan audit kinerja yang ideal secara teoritis, khususnya dalam melakukan audit kehematan dan dayaguna. Jenis informasi yang muncul/digunakan dalam hasil audit kinerja itupun perlu diwaspadai apakah memang merupakan hasil audit hasilguna terhadap tingkat pencapaian *outcome* atau baru sampai dengan tingkat output; atau hanya baru cita-cita atau keinginan dari auditan dan auditor yang diharapkan dari hasil audit kinerja tersebut. Oleh sebab itu, penelitian tesis ini seharusnya dilanjutkan dengan FGD atau wawancara mendalam, untuk menguji hasil penelitian ini, agar lebih valid lagi untuk diungkapkan temuannya dan tentunya bermanfaat digunakan oleh para stakeholder di lingkungan pemerintahan maupun di dunia swasta di Indonesia..

4.3.3. Implikasi Penelitian Ini Dengan Teori, Penelitian Mendatang Serta Praktik Audit Kinerja Di Masa Mendatang.

Keterlibatan penelitian ini dengan teori adalah ingin menunjukkan sampai sejauh mana tujuan ideal dari konsep audit kinerja telah dapat dilaksanakan atau dirasakan, baik oleh para auditan sebagai pengguna informasi, maupun auditor sebagai penyedia informasi.

Dengan mengacu pada hasil penelitian tesis ini dan penelitian-penelitian sejenis sebelumnya, seperti telah diuraikan pada 4.3.1, maka jelaslah sudah bahwa hasil penelitian tesis ini semakin memperkuat bukti bahwa peran auditor intern sebagai *agent for change* masih belum memenuhi harapan teori, yaitu untuk dapat menjelma sebagai konsultan dan katalisator bagi manajemen dalam rangka meningkatkan kehematan, keefisienan dan keefektivan kegiatan/program yang dilaksanakan auditan.

Adalah sangat naif apabila hasil penelitian tesis ini, dengan studi empiris BPKP Perwakilan Jawa Tengah yang sangat mini ukurannya ini, ingin dijadikan kesimpulan umum keberhasilan auditor intern di Indonesia dalam melaksanakan perannya sebagai *agent for change* melalui pelaksanaan audit kinerja. Namun hasil penelitian ini mungkin dapat dianggap 1 keping *puzzle* diantara ribuan keping yang harus diletakkan menjadi suatu gambar *puzzle* audit kinerja seutuhnya sesuai teori yang dipelajari dan diketahui selama ini.

Oleh sebab itu, untuk mendapatkan kesimpulan umum akan keberhasilan auditor intern di Indonesia dalam melaksanakan audit kinerja sebagai salah satu alat untuk

berperan sebagai *agent for change*, maka penelitian ini diharapkan dapat dilanjutkan dengan penelitian-penelitian selanjutnya dengan ukuran penelitian yang lebih luas, metode dan teknik yang lebih dalam (misalnya melakukan wawancara mendalam, *Focus Group Discussion*, dsb), atau dimensi lain yang berbeda, seperti penelitian atas sebab-sebab ketidakberhasilan audit kinerja tersebut, antara lain misalnya:

- 1) rekomendasi yang tidak jelas/tidak konkrit,
- 2) temuan hasil audit kinerja tidak signifikan dan cenderung dipaksakan,
- 3) temuan hasil audit kinerja bukan temuan untuk saran konstruktif, melainkan cenderung bersifat menyalahkan/menuduh auditan yang lalai atau kurang kompeten, serta didasari pemikiran negatif,
- 4) temuannya tidak pernah didiskusikan dengan pihak auditan, atau walaupun didiskusikan cenderung auditor ingin menang sendiri (arogan), sehingga akhirnya rekomendasi auditor tidak diperhatikan/tidak dapat ditindaklanjuti oleh auditan,
- 5) kurangnya kompetensi auditor dalam melakukan audit kinerja, akibat kurangnya pendidikan dan pelatihan tentang audit kinerja, baik pada saat di perguruan tinggi maupun pada saat bekerja sebagai auditor,
- 6) kurang ketatnya seleksi masuk sebagai auditor, sehingga sub standar atau bahkan malpraktek dalam menjalankan profesinya sebagai auditor, khususnya sebagai auditor kinerja.
- 7) tidak ada/kurangnya sanksi terhadap auditor yang sub standar atau malpraktek dalam menjalankan profesinya,

- 8) kurang pengetahuan auditan terhadap konsep audit kinerja, sehingga menganggap semua audit akan diakhiri dengan banyak permasalahan yang dapat mengancam kariernya, sesuai pengalamannya selama ini.
- 9) banyak terjadi KKN di instansi auditan, sehingga auditan bersikap sangat resisten terhadap auditor, meskipun telah memahami konsep audit kinerja yang bertujuan membantu peningkatan kinerjanya
- 10) dijumpai indikasi KKN dengan nilai signifikan pada saat audit kinerja dilakukan, sehingga auditor mengalihkan tujuan auditnya menjadi audit investigatif, namun tanpa mengganti/merevisi surat tugasnya. Hal ini juga menimbulkan citra negatif terhadap audit kinerja dan membuat auditan bersikap menolak (tidak kooperatif) terhadap audit kinerja, karena laporannya berjudul audit kinerja sedangkan isinya temuan investigatif. serta tidak ada rekomendasi konstruktif guna membantu manajemen meningkatkan kinerjanya,
- 11) tidak ada *political will* dari auditan/evaluasi untuk menindaklanjuti rekomendasi auditor, mengingat sanksinya kurang tegas bagi yang tidak menindaklanjuti rekomendasi auditor.
- 12) dan lain sebagainya

Implikasi hasil penelitian tesis ini terhadap praktik audit kinerja dimasa datang, khususnya di BPKP, tentunya perlu ada penyegaran kembali atas pengertian audit kinerja, sehubungan dengan adanya *trend* baru saat ini mengenai pembuatan indikator

kinerja di setiap instansi pemerintah dalam rangka menegakkan akuntabilitasnya kepada rakyat sebagai salah satu pilar dari *good government governance*.

BAB 5

KESIMPULAN DAN SARAN

5.1 Kesimpulan

Analisis terhadap kesepakatan auditor dan auditan mengenai pentingnya jenis informasi hasil audit kinerja pada mulanya difokuskan pada 38 variabel jenis informasi yang diadopsi dari penelitian sebelumnya. 38 Variabel tersebut telah diuji pada penelitian sebelumnya (BPKP 2000 A) sebagai variabel yang valid/signifikan mempengaruhi kebutuhan auditan akan informasi tersebut. Namun, setelah melalui uji reliabilitas dan uji non response bias, diketahui ada 3 jenis variabel yang tidak reliable, sehingga dikeluarkan dari pengujian ini menjadi 35 variabel. Ternyata dari 35 variabel ini terdapat 6 variabel yang harus dikeluarkan/dieliminasi pada langkah pengujian berikutnya, karena berbeda secara signifikan antara skoring oleh auditan dan auditor untuk 6 variabel jenis informasi tersebut. Sehingga tinggal 29 variabel jenis informasi yang dapat diikutsertakan dalam pengujian berikutnya.

Hasil analisis terhadap skor rata-rata (*mean*) untuk 29 variabel jenis informasi menunjukkan bahwa auditan dan auditor sepakat bahwa hanya 6 (enam) variabel jenis informasi yang dianggap penting sampai dengan sangat penting, yaitu dengan skor 4 sampai dengan 5 dari skala likert 1 sampai dengan 5. Sedangkan sisanya sebanyak 23 variabel jenis informasi berada pada skor 3 sampai dengan 4 (kurang penting sampai

dengan penting), dengan nilai rata-rata mendekati kelompok penting, yaitu dengan skor rata-rata $\geq 3,5$.

Bila kita masuk ke analisis yang lebih dalam, yaitu kepada esensi dari tujuan audit kinerja bagi auditor dalam menjalankan perannya sebagai *agent for change*, yaitu ingin membantu manajemen mengidentifikasi kelemahan guna memberikan rekomendasi konstruktif terkait 3E, maka ternyata hanyalah 3 variabel jenis informasi atau 50% dari 6 jenis informasi yang disepakati penting/sangat penting atau hanya 7,89% dari 38 variabel jenis informasi yang diuji, yang dapat diklasifikasikan sebagai informasi yang terkait dengan audit kinerja. Bahkan bila diperhatikan lebih dalam lagi maka 3 variabel jenis informasi yang disepakati sangat penting/penting tersebut itupun hanya terkait dengan audit efektivitas, yang hanya merupakan salah satu jenis audit kinerja; sedangkan yang terkait dengan audit kehematan dan dayaguna (*efficiency and economy audit*) tidak muncul dalam penelitian ini.

Dengan adanya temuan penelitian tesis ini, diharapkan dapat memperkaya khasanah penelitian mengenai audit kinerja, dan semakin menyadarkan kita semua sebagai auditor intern, khususnya BPKP, bahwa audit kinerja masih perlu ditingkatkan upayanya dari berbagai segi, bila auditor intern ingin menjalankan perannya dengan baik sebagai *agent for change* dan bukan hanya sekedar sebagai *watchdog*.

Dengan peningkatan upaya ini dapatlah diharapkan bahwa audit kinerja dapat dilaksanakan dengan baik dan benar, serta yang lebih penting lagi dapat dirasakan manfaatnya oleh auditan selaku *user*/pengguna utama informasi yang dihasilkan dari

audit kinerja tersebut. Prospek kedepan diharapkan tidak ada auditan yang akan mengeluh karena sering diaudit, bahkan sebaliknya akan mendambakan untuk sering diaudit kinerjanya karena hasil auditnya dapat membantunya meningkatkan efisiensi, kehematan dan efektivitas kegiatan yang dilaksanakannya demi pencapaian sasaran-sasaran yang telah direncanakan.

5.2 Saran

Dengan menyadari adanya keterbatasan penelitian tesis ini, khususnya mengenai kuantitas dan kualitas data primer dan sekundernya, pengumpulan datanya, metode penelitiannya (lihat uraian pada 4.3.3), maka penelitian selanjutnya disarankan dapat diperluas respondennya ke seluruh indonesia, melakukan teknik wawancara baik pada saat pengambilan data primer (agar yang mengisi kuesioner/memberi informasi itu memang orang yang tepat dan betul-betul mengerti dan pernah mengalami audit kinerja (auditan dan auditor), serta wawancara mendalam atau Focus Group Discussion, baik pada saat penjangkaran pendapat mengenai permasalahan yang dibahas pada pra penelitian maupun post penelitian (terhadap hasil penelitian sementara) .

Disamping perbaikan pada penelitian selanjutnya yang disarankan tersebut di atas, diharapkan dapat juga dikembangkan penelitian dimensi lain tentang audit kinerja yang terbatas dilakukan pada penelitian tesis ini, khususnya yang terkait dengan sebab-sebab yang diperkirakan menghambat efektivitas audit kinerja tersebut, seperti diuraikan berikut ini.

Berkaitan dengan SDM yang belum memadai dalam melaksanakan audit kinerja ini, terdapat beberapa pendapat mengenai syarat untuk menjadi auditor kinerja yang sukses, salah satunya adalah JR Ballard (1966), yang menyatakan bahwa harus sudah matang di bidang manajemen. Tetapi ada pendapat lain yang mengatakan tidak perlu matang dulu, yang penting yang bersangkutan dapat cepat belajar (*quick learner*) terhadap kegiatan baru yang diauditnya dan tentunya harus dilengkapi dengan sikap skeptis auditor yang tinggi. Masalah ini sangat disarankan dapat diteliti, mengingat APIP di Indonesia ini mempunyai latar belakang pendidikan dan pengalaman yang berbeda-beda, sehingga kedepan dapat disarankan jenis auditor yang sesuai untuk melaksanakan audit kinerja dalam rangka mencapai misi auditor intern sebagai *agent for change*.

Adalah suatu hal yang menarik juga untuk dilakukan penelitian mengenai apakah ada perbedaan antara keberhasilan audit kinerja yang dilakukan oleh auditor intern pemerintah dan auditor intern swasta/perusahaan, termasuk SDMnya, metodologinya, sikap auditannya, dan lain sebagainya

Sikap auditan yang kurang kooperatif dalam audit kinerja sangat perlu diteliti, mengingat konsep audit kinerja adalah menjadikan auditor sebagai *agent for change* untuk membantu manajemen. Sebagai *agent for change* seharusnya memberikan saran perbaikan atas kelemahan manajemen dan bukan untuk sekedar melaporkan penyimpangan yang memojokkan auditan. Dalam audit kinerja ini sangat dibutuhkan sikap kooperatif dari para auditan, guna mendapatkan rekomendasi yang dapat efektif dilaksanakan dan bermanfaat bagi instansi yang diaudit dalam meningkatkan kinerjanya.

Disamping saran-saran penelitian seperti tersebut di atas, hasil penelitian ini juga menyarankan agar APIP, khususnya BPKP, dapat mewaspadai kualitas hasil audit kinerjanya, sehingga dapat lebih dimanfaatkan auditor, khususnya audit atas kehematan dan dayaguna. Mungkin salah satu upaya jangka pendek adalah dengan melakukan pelatihan-pelatihan SDM yang terkait dengan hal-hal teknis kegiatan di setiap instansi pemerintah, agar dapat lebih familiar dengan kegiatan teknis di luar bidang keuangan. Dengan upaya ini diharapkan dapat meningkatkan kualitas hasil audit kinerja, khususnya dalam mengidentifikasi kelemahan kegiatan yang bersifat teknis dan memberikan saran konstruktif, khususnya untuk meningkatkan kehematan dan dayagunanya.

DAFTAR PUSTAKA

- Arifin Sabeni. 2002, *Consensus Between Users and Preparers On The Importance Of Voluntary Disclosure Items In Annual Report: An Indonesian Study*, Malaysian Accounting Review Volume 1 No.1 page 71-85.
- Atmaja, Lukas Setia 1997, *Memahami Statistika Bisnis Jilid 1, Edisi 1*, Penerbit ANDI Yogyakarta.
- , 1997, *Memahami Statistika Bisnis Jilid II, Edisi 1*, Penerbit ANDI Yogyakarta.
- Ballard, J.R., 1966, "Approaches to operational auditing", *Bunga Rampai menuju Pemeriksaan Pengelolaan (Management Auditing)*, P.T. Ichtiar Baru van Hoeve 1980, h. 100-118
- BPKP, 1993, *Pedoman Pelaksanaan Pemeriksaan Operasional*, BPKP.
- 1995, *Pedoman Pelaksanaan Pemeriksaan Komprehensif Terhadap Instansi Pemerintah*, BPKP
- 1998/1999, *Klarifikasi Istilah Teknis Pengawasan di Lingkungan Pemerintah*, Puslitbang BPKP.
- 1999, *Penelitian mengenai Pelaksanaan Pemeriksaan Komprehensif*, Puslitbang BPKP.
- 2000 A, *Antara Watchdog dan Agent for Change*, Puslitbang BPKP.
- 2000 B, *Keberhasilan Audit Operasional sampai dengan saat ini, sebuah perjalanan yang sangat panjang*, Puslitbang BPKP.
- 2000 C, *Pengantar bagi Evaluator di Lingkungan Audit Pemerintah*, Puslitbang BPKP.
- 2001, *Evaluasi Atas Kecukupan Informasi Hasil Audit BPKP Terhadap Proyek Berbantuan Luar Negeri*, Puslitbang BPKP.
- 2004 A, *Pedoman Audit Kinerja Sektor Publik, Performance Assessment Taskforce (PAT) dan Pusdiklat Pengawasan BPKP*.

- 2004 B, *Petunjuk Pelaksanaan Audit Kinerja Sektor Publik*, Performance Assessment Taskforce dan Pusdiklat Pengawasan BPKP.
- Cooper, Donald R. & Emory, C. William. 1999, *Metode Penelitian Bisnis Edisi Kelima, Jilid I Cetakan ke-3*, Penerbit Erlangga.
- 1999, *Metode Penelitian Bisnis Edisi Kelima, Jilid II Cetakan ke-2*, Penerbit Erlangga.
- Direktorat Jenderal Pengawasan Keuangan Negara (DJPKN) Departemen Keuangan, 1980, *Pedoman Umum Pemeriksaan Operasional (INS-909/PK/1980)*, Jakarta
- Edward J. Haller, Richard E. Brown, Robert L. Clements, *Guide to Accounting Controls, 1985-1986 Supplement : Evaluating Operational Performance-Establishing and Managing an Operational Audit Capability*, Price Waterhouse New York.
- General Accounting Office (US-GAO), 1999, "Standards for Internal Control in The Federal Government", <http://www.gao.gov>
- , 2003, "Government Auditing Standards, 2003 Revision", www.gao.gov/govaud/ybk01.htm
- Gujarati, Damodar. 1999, *Ekonometrika Dasar* (terjemahan), Penerbit Erlangga.
- Hair, J.E., Anderson, R.E, Tatham, R.L. and Black, W.C. 1998, *Multivariate Data Analysis, Fifth Edition*, Prince-Hall Inc.
- Hamilton, Alexander, *Management Audit* (terjemahan). Tahun tidak jelas, Usaha Nasional Surabaya.
- Havens, Harry S. 1990, *The Evolution of The General Accounting Office: From Voucher Audits to Program Evaluations*, United States General Accounting Office (US-GAO), Washington D.C.
- Herbert, Leo. 1979, *Auditing the Performance of Management*, Life time Learning Publications.
- INTOSAI (The International Organization of Supreme Audit Institutions), The Internal Control Standard Committee, 2001, "Internal Control : Providing a

foundation for accountability in Government", <http://www.gao.gov>.

Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Publik (IAI), 2001, *Standar Profesional Akuntan Publik per 1 Januari 2001*, Salemba Empat Jakarta.

Irsan Gunawan. 1995, "Pemeriksaan Operasional – Praktek dan Kendalanya", *Warta Pengawasan* Nomor 12 Tahun III-1995 h. 19-21.

Ismail Mohamad, 2004, "Transformasi Pengawasan Internal Pemerintah: Tantangan dan Harapan", Seminar: Pengawasan dan Governance Keuangan Negara.

Keppres Nomor 103 Tahun 2001 *Tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Kewenangan Susunan Organisasi dan tata kerja Lembaga Pemerintah Non Departemen*

----- Nomor 9 Tahun 2004 Tentang Perubahan Keppres 103 Tahun 2001.

Malan, Roland M, 1984, *Performance Auditing in Local Government*, Government Finance Officers Association.

Mason, Robert D. 1996, *Statistical Techniques in Business & Economics, Ninth Edition*, Richard D. Irwin.

Office Of The Comptroller General Canada, Policy Development Branch, 1982, *Standard For Internal Audit In The Government of Canada*, Communication Division Treasury Board of Canada.

Nur Indriantoro, Bambang Supomo. 1999, *Metodologi Penelitian Bisnis*, BPFE Yogyakarta.

Ruchyat Kosasih, 1989, "Perkembangan Management Audit di Indonesia", *Kumpulan Bacaan Management Audit*, Pusat Pengembangan Akuntansi FEUI. h. 13-20

Sawyer, Lawrence B. 1983, *Elements of Management-Oriented Auditing*, The Institute of Internal Auditors, Inc.

----- 1996, *Sawyer's Internal Auditing, the practice of Modern Internal Auditing, Fourth Edition*, The Institute of Internal Auditors, Inc.

Soemarso, S.R., Rudy Prasetyo. 1994, *Kumpulan Bacaan Management Audit*, Pusat Pengembangan Akuntansi FEUI.

Sekolah Tinggi Akuntansi Negara (STAN), Pusat Pengembangan Akuntansi. 1990,

Petunjuk Pemeriksaan Operasional, PPA-STAN.

Soemardjo Tjitrosidojo, 1980, *Bunga Rampai menuju Pemeriksaan Pengelolaan (Management Auditing)*, P.T. Ichtiar Baru van Hoeve.

Soemardjo Tjitrosidojo, 1983, *Pemeriksaan Operasional*, Penerbit tidak jelas.

Thornhill, William T. 1981, *Operational And Management Auditing*, Prentice-Hall, Inc, Englewood Cliffs, N.J.

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara.

----- Nomor 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara.

----- Nomor 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

----- Nomor 32 Tahun 2004 Tentang Pemerintahan Daerah.

----- Nomor 33 Tahun 2004 Tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah.

United States General Accounting Office (US-GAO), 1999, "Standards for Internal Control in The Federal Government", <http://www.gao.gov>

----- 2003, Government Auditing Standards, 2003 Revision, www.gao.gov/govaud/ybk01.htm

Universitas Indonesia (UI) - Pusat Pengembangan Akuntansi, 1989, *Management Audit : Dari Financial Audit Menuju Comprehensive Audit*,

Universitas Diponegoro (UNDIP), 2004, *Pedoman Penyusunan Tesis*, Program Studi Magister Sains Akuntansi UNDIP, Semarang, Jawa Tengah.

Usnen Setiadi. 1996, *Pemeriksaan Operasional Oleh Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (BPKP dan Inspektorat Jenderal Departemen Keuangan) dan permasalahannya*, BPLK Departemen Keuangan RI., BPLK Departemen Keuangan.